



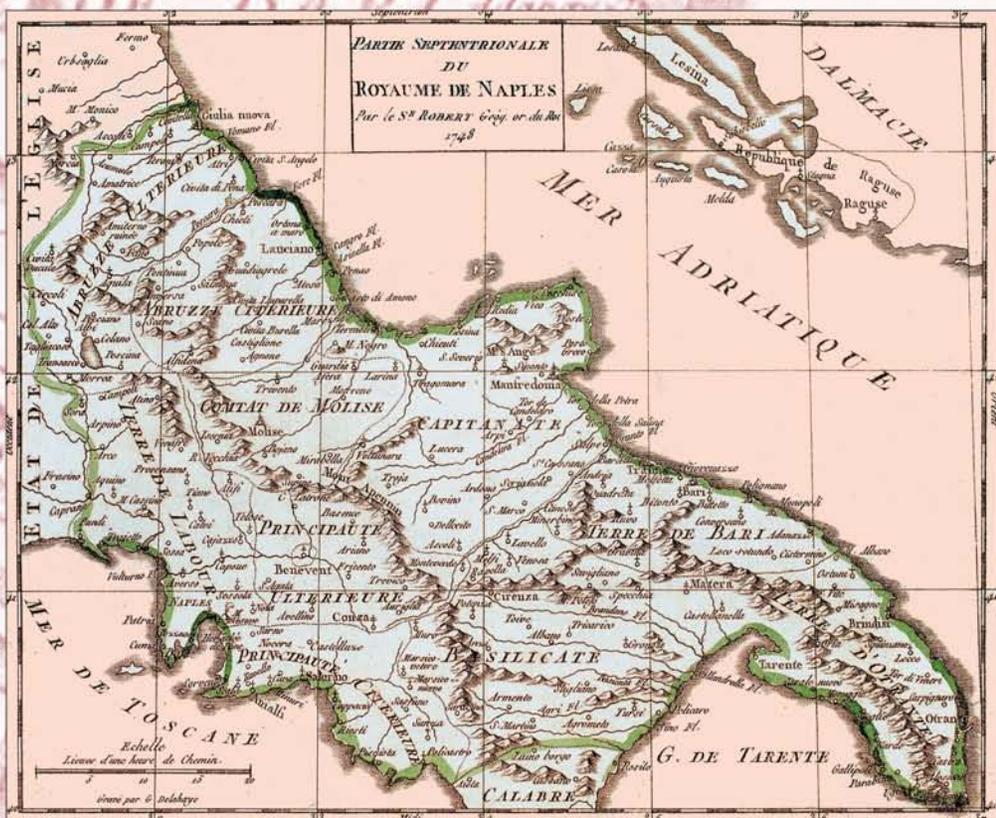
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
della PUGLIA

# MASSIMARIO

delle

## COMMISSIONI TRIBUTARIE

della PUGLIA



G. DE TARENTE  
LEVANTE EDITORI - BARI

1/2  
2012



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
della PUGLIA

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

N. 1/2 - 2012

ISBN 978-88-7949-613-1

# COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA

*PRESIDENTE dott. Ennio Attilio Sepe*

*DIRETTORE dott. Francesco Giaccari*

## UFFICIO DEL MASSIMARIO

DIRETTORE	<i>dott. Ennio Attilio Sepe</i>
COORDINATRICE RESPONSABILE	<i>dott.ssa Mariella Di Gennaro</i>
REDATTORI MASSIME	<i>dott. Fabio Aiello</i> <i>prof. Nicola Bruni</i> <i>dott. Walter Celentano</i> <i>prof. Vincenzo Monterisi</i> <i>dott. Gaetano Samarelli</i> <i>dott. Ennio Attilio Sepe</i>
COORDINATORE	<i>avv. Alessio Màttera</i>
REDAZIONE	<i>avv. Luigi Carbone</i> <i>avv. Flavio Ficara</i> <i>avv. Luigi Iacobellis</i> <i>dott. Marco Ligrani</i> <i>prof. avv. Gianluca Selicato</i>
AUTORE DELLE NOTE REDAZIONALI	<i>dott. Walter Celentano</i>
AUTORI DELLE NOTE E DEI CONTRIBUTI DOTTRINALI	<i>dott. F. Aiello, avv. M. Antonucci, dott.ssa M. Basile, avv. L. Carbone, dott. W. Celentano, prof. avv. G. Corasanti, avv. A. Damascelli, prof. avv. F. d' Ayala Valva, avv. F. De Benedictis, dott.ssa V. De Marco, avv. S. De Marzo, dott. G. Di Gennaro, dott.ssa R. Fischetti, prof. R. Franzé, avv. L. Iacobellis, avv. A. Lattanzio, dott. M. Ligrani, avv. M. Madio, dott. S. Paracampo, prof. A. Parlato, dott. M. Plasmati, avv. L. Quercia, avv. F. G. R. Sannicandro, dott. C. Sciancalepore, dott. F. Solofrizzo, prof. avv. G. Selicato, dott. E. A. Sepe, prof. A. Uricchio, avv. M. Villani.</i>

---

### 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.





*Legum servi sumus  
ut liberi esse possimus*

*Cicerone*



## Nota del curatore

Un'altra edizione del *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, nono anno di vita, undicesima pubblicazione.

L'apertura è dedicata al prof. Nicola d'Amati, grande giurista recentemente scomparso. Il Professore, il cui impegno nella ricerca scientifica e nell'insegnamento è stato esemplare, ha testimoniato la vitalità della Scuola barese del diritto tributario.

Nell'estate del 2009 il Professore mi "convocò" per rappresentarmi la Sua idea di coordinare e pubblicare, sul *Massimario*, un "osservatorio sulla evoluzione della giurisdizione tributaria" (saggio pubblicato nel n. 1/2 del 2010, pagg. 204 e ss.). E il *Massimario*, nel tempo, ha seguito le indicazioni del Maestro, divenendo proprio quel privilegiato "osservatorio" sull'evoluzione del diritto giurisprudenziale tributario locale, specchio fedele dell'operato – e a volte delle contraddizioni – dei giudici tributari pugliesi. Per tutto questo, la redazione, le Cattedre di diritto tributario baresi e i molti discepoli, rivolgono al prof. Nicola d'Amati il proprio pensiero.

I numeri e il metodo. All'esito di uno *screening* operato su oltre mille decisioni, l'Ufficio del *Massimario* ne ha selezionate e massimate 177, di cui 105 tratte da sentenze e ordinanze del giudice tributario d'appello e 72 da provvedimenti delle commissioni provinciali di Bari, Brindisi, Foggia, Lecce e Taranto, tutte depositate nell'arco temporale tra il gennaio 2011 e il settembre 2012. Le massime sono state ripartite nei diversi capitoli: imposte sui redditi, Irap, Iva, tributi indiretti, diritti e tributi locali, procedimento e contenzioso, disposizioni tributarie di carattere generale.

Ideata al servizio degli operatori del diritto tributario, la *rivista* contiene inoltre puntuali contributi autorali. Le 25 note a sentenza, i 7 contributi di dottrina e le 6 note redazionali, nella loro pur ovvia eterogeneità, rivelano un evidente *fil rouge*: la riflessione, il ragionamento, sull'evoluzione del diritto giurisprudenziale tributario e l'analisi ragionata delle vicende processuali. Si è inoltre ritenuto opportuno inserire una sezione dedicata al Garante del contribuente, dott. Salvatore Paracampo, già presidente di questa Commissione tributaria regionale e da sempre in sintonia con il progetto.

La divulgazione. Il *Massimario* è, da oltre sei anni, presente nella *home page* istituzionale del Centro ricerche e documentazione economica e finanziaria ([www.cerdef.it](http://www.cerdef.it)). Tutte le decisioni selezionate nel presente volume sono disponibili nella banca dati *freely available on line* "documentazione econo-

mica e finanziaria” del Ministero dell’economia e delle finanze: ove il lettore avesse necessità di reperirne il testo integrale, potrà agevolmente effettuare la ricerca e il *download* del provvedimento (<http://def.finanze.it/>). Il volume cartaceo, invece, sarà diffuso presso gli Ordini professionali della Puglia, il Tribunale di Bari e le Commissioni tributarie pugliesi.

Alle Università, ai vertici della Giustizia tributaria, agli Ordini professionali, alla Scuola superiore dell’economia e finanze, la redazione esprime la propria riconoscenza per la stima manifestata: nonostante gli intuibili ostacoli, è questo il nutrimento per continuare nel cammino intrapreso.

Un sentito ringraziamento agli oltre settanta Autori che nel tempo hanno fornito il proprio apporto e a quanti, dietro le quinte, hanno contribuito all’attività della massimazione, che richiede pazienza e meditazione, e alla delicata opera di revisione: i componenti di redazione, i redattori delle massime, il direttore dell’Ufficio del Massimario, dott. Ennio Attilio Sepe, e la coordinatrice responsabile, dott.ssa Mariella Di Gennaro.

La redazione, infine, esprime gratitudine al Preside Antonio Uricchio, instancabile fonte di arricchimento e di ispirazione, e riconosce nel Consigliere Walter Celentano, autore tra l’altro di tutte le note redazionali, il proprio esemplare punto di riferimento.

Esaminando le massime proposte, al lettore non sfuggirà come la stessa vicenda, sottoposta all’esame di diversi giudici, venga a volte risolta in modo diametralmente opposto. A questo, purtroppo, siamo abituati.

In un momento storico caratterizzato da interventi legislativi schizofrenici e asistematici, che giustificano la funzione troppo spesso “creativa” della giurisprudenza, sia di legittimità che di merito, ci auguriamo che il nostro lavoro possa suggerire una riflessione di sistema.

Se “ascoltiamo” la nostra storia, come ci rammenta il saggio gufo in apertura, *siamo tutti sottoposti alle leggi per poter essere uomini liberi*. Alla luce di questo pensiero, appare non più procrastinabile una riflessione – attività tipica dell’uomo libero – sulla legalità e sulla certezza del diritto.

Bari, novembre 2012

*alessio mättera*

## Saluto a Nicola d'Amati

Con la scomparsa di Nicola d'Amati, avvenuta il 26 agosto 2012, la grande Scuola giuridica di diritto tributario italiano perde uno dei suoi Maestri più prestigiosi.

Il Suo percorso accademico ha avuto inizio nel 1954 nell'Università di Roma, La Sapienza, con il prof. Gustavo Del Vecchio, economista e studioso di fama internazionale e già Ministro del Tesoro, che insegnava Scienza delle finanze e diritto finanziario (le Sue lezioni, raccolte con il titolo *Introduzione alla finanza*, pubblicate nel 1957, contribuirono a fondare questa nuova scienza).

La personalità vivace e straordinaria di Del Vecchio, ricordava d'Amati, che ad oltre settant'anni continuava ad insegnare con "giovanile ardore" per recuperare gli anni perduti, a seguito delle leggi razziali, aveva affascinato profondamente il giovane assistente. Del Vecchio stesso aveva incoraggiato d'Amati ad approfondire gli studi giuridici, mai abbandonati fin dalla sua dissertazione di laurea sui *Caratteri differenziali dell'obbligazione fiscale nei confronti dell'obbligazione civile*, che gli aveva consentito, da studente, un avvicinamento ai professori Emilio Betti e Francesco Santoro Passarelli.

Da Del Vecchio l'invito a studiare le *Lezioni di diritto finanziario* di Oreste Ranelletti, che avevano suscitato in d'Amati l'interesse, mai sopito per questo ramo del diritto, che lo portò alla pubblicazione di una selezione ragionata e commentata dei passi più significativi. Il prof. Ranelletti apprezzò molto il lavoro, indirizzando una lettera di compiacimento al prof. Del Vecchio, successivamente pubblicata, con asterisco introduttivo del prof. Antonio Uckmar in "*Diritto e pratica tributaria*" e recensione del prof. Benvenuto Griziotti. Di seguito, giunse la proposta del prof. Ranelletti di aggiornare le Lezioni (risalenti al 1927/28), di cui fu latore Antonino Giuffrè, che consegnò all'assistente l'unica copia in possesso dello stesso prof. Ranelletti. Poi, la fragilità delle cose umane (come sottolineava Nicola d'Amati), la scomparsa di Ranelletti, seguita da quella di Giuffrè, aveva vanificato tutto, per il rifiuto degli eredi di Giuffrè di onorare la volontà del "fondatore"<sup>1</sup>.

Il passaggio di Nicola d'Amati da assistente volontario ad assistente straordinario all'istituto di Economia e finanza della Sapienza, all'epoca diretto dal prof. Giuseppe Ugo Papi, Rettore Magnifico e, insieme, vice Presidente

<sup>1</sup> Il decorso del tempo, pur cambiando molte cose, non ha mutato il sentire del prof. d'AMATI, che, anzi, è riuscito, comunque, a ristampare le *Lezioni* di RANELLETTI con la Cedam.

della Fao, non fu un semplice mutamento di *status*, ma l'inizio di un periodo arricchito da esperienze culturali variegata.

Roma era, allora, un'eccezionale fucina di attività e di incontri con i più importanti studiosi del diritto, che vi si recavano o risiedevano per motivi professionali; di qui il rapporto con il prof. Allorio e la frequentazione dello studio del prof. Achille Donato Giannini.

In uno di questi incontri, Giannini aveva comunicato a d'Amati che la facoltà di Giurisprudenza di Bari disponeva di un posto di assistente ordinario presso la cattedra di Scienza delle finanze e diritto finanziario, per cui era stato bandito il concorso. Il prof. Giannini, infatti, ricopriva l'insegnamento della materia nell'Università di Bari, dopo il trasferimento dall'Università Cattolica di Milano.

L'esito positivo portò Nicola d'Amati a Bari a ridosso degli anni '60.

Per non disperdere la spinta organizzativa e i rapporti creati, durante la permanenza a Bari, dei professori Giorgio Tesoro e Achille Donato Giannini, d'Amati organizzò gli Studi in onore del prof. Giannini: una prestigiosa raccolta di scritti italiani e stranieri, che dimostrava quanto vasta fosse la stima che circondava il Giannini, autore del Trattato di diritto tributario, per i *tipi* della Utet, che comprendeva anche la monografia di Nicola d'Amati, *L'imposta di Bollo*. La raccolta fu possibile, secondo quanto riferito dallo stesso d'Amati, grazie all'impegno del prof. Vocino, preside della facoltà di Giurisprudenza di Bari, al sostegno del prof. F.M. De Robertis e, ancora una volta, all'attenzione discreta, ma avvertibile, di Antonino Giuffrè. Diventano, nello stesso periodo, sempre più saldi i rapporti con l'Università di Napoli, sia per la presenza a Bari dei professori Vincenzo Sica e Giuseppe Abbamonte, sia per i legami che si erano creati tra Nicola d'Amati e Andrea Amatucci, in quanto entrambi si riconducevano alla Scuola di diritto finanziario fondata, proprio a Napoli, da Oreste Ranelletti. Andrea Amatucci e Nicola d'Amati hanno pubblicato, con traduzione del prof. M. Plaza Vega, nel primo volume della collana di Classici italiani di diritto tributario, *La formación del derecho tributario*. Ugualmente forti i rapporti tra l'Università di Bari e l'Università di Genova, dove Victor Uckmar continuava l'opera del padre Antonio.

Gli anni dal 1970 al 1980 videro l'ulteriore consolidamento della materia sul piano didattico e scientifico. D'Amati pubblica una monografia in tre volumi, *La progettazione giuridica del reddito* (Cedam), che dà coerenza dogmatica al passaggio dalla pluralità delle imposte all'imposta unica sul reddito, mediante l'accostamento dei frutti naturali, che caratterizzano i redditi fondiari, ai frutti civili, che consentono il superamento della soglia della ricchezza mobile. Mentre si stava elaborando la legge delega per la riforma tributaria (la n. 825 del 1971), d'Amati seguiva i lavori parlamentari per pubblicare,

a legge approvata, il primo commento organico, con l'edizione Cinque Lune, Roma. Da qui, la pubblicazione di *Novità e continuità della riforma tributaria* (Cacucci), alla quale seguì la pubblicazione dei volumi istituzionali con la Utet.

L'opera venne inizialmente prevista come parte speciale dei *Concetti fondamentali del diritto tributario*, di A.D. Giannini. Il mancato accordo con gli eredi portò alla pubblicazione autonoma del volume *Lineamenti di legislazione fiscale* e successivamente, alla pubblicazione del *Diritto tributario*, in due volumi.

Il Grande Dizionario Enciclopedico della Utet vede d'Amati direttore della sezione di diritto finanziario e tributario; inoltre, d'Amati è autore di numerose voci della materia nell'Enciclopedia del Diritto, nella Treccani giuridica e, soprattutto, nel Novissimo Digesto Italiano e nella successiva Appendice, nel cui frontespizio Nicola d'Amati viene indicato nel ristretto numero degli studiosi che hanno contribuito alla realizzazione dell'opera con indicazioni e suggerimenti preziosi.

Negli anni novanta, l'insegnamento di Scienza delle finanze e diritto finanziario si divide in due insegnamenti autonomi: la Scienza delle finanze e il diritto tributario.

La scelta della facoltà di privilegiare gli aspetti giuridici della disciplina ha portato al rafforzamento della ricerca giuridica e della Scuola di diritto tributario di Bari, che ha dato copiosi frutti. Assumendo la supplenza della disciplina nelle Università che si andavano via via costituendo (Foggia e Lecce), d'Amati ne ha promosso l'attivazione.

Dal 1980 al 1994, inoltre, ha partecipato al comitato tecnico per la riforma tributaria del Ministero delle finanze, come moderatore del gruppo di lavoro sulle agevolazioni e componente del comitato di coordinamento. Nello stesso periodo è stato coordinatore della commissione per la quantificazione e revisione delle agevolazioni fiscali, presso il Ministero delle finanze e ha fatto parte della commissione per la riforma dell'imposizione delle rendite finanziarie. È stato componente della Commissione tributaria centrale, sez. XXIV, che ha anche presieduto per lungo tempo.

A Nicola d'Amati è stato conferito il titolo di professore emerito. Egli ha continuato a scrivere e pubblicare fino all'ultimo: nel 2011 viene edito il *Sistema istituzionale del diritto tributario* (Cacucci) e nel 2012, *Teoria critica del diritto tributario*, nella collana Il Giurista Europeo (Cedam).

Se la ricostruzione è incompleta, restano e parlano le Sue opere.



## Riflessione su “particolarismo giuridico” e verità processuale nel diritto tributario

PROF. AVV. ANDREA PARLATO

Già ordinario di diritto finanziario nell'Università di Palermo

La legislazione fiscale italiana sembra voler contemperare a due esigenze. In primo luogo appare imprescindibile rispondere alle pressanti necessità di gettito al fine di reperire, con immediatezza, il maggior prelievo possibile. In secondo luogo, è meno pressante, ma altrettanto necessario, garantire un prelievo che rispetti i principi costituzionali fondamentali, per conferire al sistema impositivo una armonica ed equilibrata sottrazione di ricchezza in capo alla collettività.

Il legislatore avrebbe ottemperato alla prima esigenza con una pluralità di provvedimenti emessi con carattere di urgenza, al fine di garantire l'equilibrio dei conti pubblici, sia mediante misure antievasione sia con ampliamento delle fattispecie impositive.

Certamente, le iniziative e le tecniche impositive prima ricordate, sebbene necessitate, inducono a rilevare che nell'ordinamento tributario italiano l'argomento della completezza e della coerenza della disciplina giuridica non è oggetto di adeguata considerazione.

Segnatamente l'introduzione di nuove disposizioni nell'ordinamento tributario non può prescindere dall'esame di fattibilità della nuova disciplina ed altresì dalla compatibilità con le norme pregresse.

L'introduzione di nuove disposizioni può essere effettuata per colmare eventuali lacune nel sistema, contribuendo alla completezza della disciplina normativa.

Attualmente l'ipertrofia normativa sembra piuttosto orientata verso obiettivi di incremento del gettito, introdotti in modo asistematico. Pertanto si incrina la coerenza del sistema, nonché si crea un clima di sfiducia, influenzato soprattutto dalla violazione dei principi di certezza e prevedibilità dell'imposizione. La carenza di completezza e coerenza dell'ordinamento tributario è indice di *particolarismo giuridico*.

Invero l'evidente asistematicità dell'ordinamento tributario - suscettibile di essere considerato come una pletora di enunciati normativi - induce a considerare la difficoltà di interpretazione e di applicazione delle norme. In questo contesto è necessario avere riguardo alla funzione del processo e del giudice.

Certamente le parti (contribuente e fisco) del processo hanno una funzione importante, ma non sembra possa dirsi che rechino un contributo alla ricerca della verità processuale.

Il confronto processuale si fonda su rappresentazioni fattuali e giuridiche: entrambe le parti esprimono ragioni e difese in relazione ad un proprio interesse.

Per questo riguardo l'asistematicità dell'ordinamento offre la possibilità di proporre accertamenti del dato fattuale e delle relative prospettazioni giuridiche assolutamente diversi.

In tal senso il processo acquista una prospettiva particolare, nella considerazione delle funzioni del giudice tributario quale entità per il raggiungimento della soluzione, la quale – secondo l'impianto probatorio di riferimento – manifesti la maggior possibile aderenza alla realtà storica. Certo la verità assoluta non può essere un risultato del processo. La verità nel processo tributario consiste in una probabilità, la quale dovrà essere sempre fondata sul massimo di dati obiettivi. La verità come *il più probabile* può avere connotazioni diverse. Infatti deve considerarsi la probabilità statistico-frequentista e la probabilità legale.

La prima consiste in una griglia, preventivamente determinata sulla base della ripetitività del fenomeno, nella quale, a posteriori, inquadrare l'evento da "accertare".

Tale criterio parifica i diversi. La probabilità legale offre una maggiore attendibilità, in quanto consente l'adattamento del probabile al caso. La determinazione finale troverebbe fondamento nell'osservazione secondo la quale, su basi logiche, A è più probabile che B.

Invero il processo tributario, il più delle volte, aderisce al modello probabilistico statistico-frequentista, talché l'accertamento del fatto è suscettibile di fornire un discutibile adeguamento alla realtà storica, manifestando, al massimo, sintomi di verosimiglianza.

L'opera del giudice tributario, valutando i criteri probatori nella loro legittimità ed efficacia con riguardo alla fattispecie concreta, può proporre, nel riferimento alla realtà storica e alle prospettazioni giuridiche, un risultato fondato su un'interpretazione anche adeguatrice dell'apparato probatorio.

La sentenza, che è espressione del giudizio, costituisce riferimento e guida determinante per l'operatore (contribuente e fisco); soprattutto la pronuncia accompagnata da adeguato commento che ne esalti criticamente le prospettazioni, le quali conferiscono consapevolezza all'ordinamento giurisprudenziale, nonché coerenza e continuità all'interpretazione.

Alla luce di queste considerazioni, assume particolare rilevanza la divulgazione delle decisioni dei giudici di merito a cura dell'Ufficio del Massimario della Commissione tributaria regionale della Puglia, da anni impegnato nella diffusione della cultura della giurisdizione.

## IMPOSTE SUI REDDITI

**IRPEF – Art. 6 del d.p.r. n. 917 del 1986 – Equo indennizzo in favore dei dipendenti statali – D.p.r. n. 3 del 1957 – Personale militare – Legge n. 1094 del 1970 – Risarcimento del danno – Sussiste – Tassabilità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. III (Presidente: Buffa – Relatore: D’Antonio). Sent. n. 504 del 10 novembre 2011.

*L’istituto dell’equo indennizzo in favore dei dipendenti statali si configura come un compenso in denaro che l’ente datore di lavoro corrisponde “una tantum” al dipendente per menomazioni permanenti all’integrità psicofisica, derivanti da lesioni o infermità da causa di servizio. In quanto tale, è da considerarsi come risarcimento del danno e, di conseguenza, non soggetto a tassazione.*

**IRPEF – Sconto sull’energia elettrica a favore di pensionato ex dipendente Enel – Sussumibilità nella categoria dei redditi da lavoro dipendente – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente – Relatore: Tomasicchio). Sent. n. 206 del 22 giugno 2011.

*È da qualificarsi come reddito da lavoro dipendente, e come tale assoggettabile a ritenuta fiscale da parte dell’Inps, lo sconto sulla somministrazione di energia elettrica a favore di un pensionato ex dipendente dell’Enel, poiché lo stesso rientra fra le elargizioni che trovano la loro origine e giustificazione nel rapporto di lavoro, ancorché corrisposto successivamente alla cessazione del medesimo.*

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

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: De Palma – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 59 del 24 ottobre 2011.

*Per le prestazioni erogate dal fondo pensione in forma di capitale,*

*derivanti da vecchie gestioni di previdenza complementare, nessuna ritenuta fiscale deve essere applicata sulla parte relativa ai rendimenti originati dall'impiego dei capitali versati dagli iscritti, atteso che su tali rendimenti la tassazione è già stata assolta con l'applicazione dell'imposta sostitutiva.*

### **Nota dell'avv. Flavio De Benedictis**

***Il regime tributario delle prestazioni pensionistiche complementari maturate antecedentemente al 2001 da un c.d. "vecchio" iscritto a un fondo pensione "preesistente"***

La parte di prestazione in forma di capitale erogata da un fondo pensione a un "vecchio" iscritto corrispondente ai rendimenti maturati fino al 31 dicembre 2000, non è soggetta ad alcuna ritenuta fiscale in quanto tali rendimenti sono stati già assoggettati a tassazione attraverso la ritenuta alla fonte applicata nel momento in cui erano stati percepiti dal fondo pensione.

A tale conclusione giunge la Commissione tributaria regionale della Puglia con la sentenza in esame, a conferma di una propria precedente decisione (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V, Sent. n. 132 del 14 dicembre 2010, cfr. Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia – N. 1/2, 2011, pag. 24).

**Quadro normativo della fiscalità della previdenza complementare.** Prima di analizzare nel dettaglio il pronunciamento dei giudici tributari d'appello pugliesi è opportuno ripercorrere, seppure a grandi linee, le più importanti riforme tributarie della previdenza complementare.

La prima disciplina organica della materia fu introdotta con il decreto legislativo n. 124 del 21 aprile 1993, emanato in attuazione della legge delega n. 421 del 23 ottobre 1992, poi ampiamente novellato dalla legge n. 335 dell'8 agosto 1995. Il regime fiscale della previdenza complementare risultante dalle modifiche di cui alla legge n. 335/1995 prevedeva la deduzione dei contributi versati a fondi pensione per un importo non superiore al 2 per cento della retribuzione annua complessiva, l'assoggettamento a ritenute alla fonte a titolo d'imposta dei redditi finanziari percepiti dai fondi pensione, l'applicazione di una imposizione sostitutiva in misura fissa di lire 10 milioni in capo ai fondi pensione e una tassazione separata per l'ammontare netto complessivo delle prestazioni in forma di capitale in virtù del rinvio operato dal comma 9 dell'art. 13 del d.lgs. n. 124/1993 agli artt. 16 e 17 del Tuir nella versione *pro-tempore* in vigore. Aggiungendo un ultimo periodo al quarto comma dell'art. 42 del Tuir (nella numerazione precedente la riforma del 2004), inoltre, il terzo comma dell'art. 11 della legge n. 335/1995 provvedeva ad escludere le pre-

stazioni di previdenza complementare erogate in forma di capitale dall'ambito di applicazione della norma definitoria dei redditi di capitale corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita. In virtù di tale norma, quindi, la componente finanziaria delle prestazioni pensionistiche complementari in forma di capitale subiva una tassazione separata sul presupposto che il rendimento finanziario ricompreso nella prestazione in capitale assumeva natura di reddito di lavoro dipendente (in tal senso, cfr. par. 6.2.2 della circolare del Ministero delle finanze del 9 ottobre 1998, n. 235).

La disciplina del d.lgs. n. 124/1993, però, incideva su di un consolidato assetto di situazioni e per salvaguardare aspettative e diritti legittimamente quesiti era stata prevista anche una disciplina derogatoria per i c.d. "vecchi" iscritti a fondi pensione "preesistenti": soggetti iscritti alla data del 28 aprile 1993 (giorno in cui è entrato in vigore il decreto n. 124/1993) a forme pensionistiche istituite alla data del 15 novembre 1992 (giorno in cui è entrata in vigore la legge delega n. 421/1992). In particolare, e ai fini del commento della sentenza in esame, il quinto comma dell'art. 1 del d.l. 669/1996, convertito dalla legge 30/1997, chiariva che la norma sulla tassazione delle prestazioni in capitale di cui al nono comma dell'art. 13 del d.lgs. 124/1993 e la disposizione di esclusione di cui all'ultimo periodo del quarto comma dell'art. 42 del Tuir dovevano intendersi riferite "esclusivamente ai destinatari iscritti alle forme pensionistiche complementari successivamente alla data di entrata in vigore del citato decreto legislativo n. 124 del 1993", con esclusione dunque delle prestazioni in capitale erogate ai c.d. "vecchi" iscritti.

È necessario precisare, inoltre, che tale assetto normativo veniva profondamente modificato a decorrere dall'1 gennaio 2001 dal decreto legislativo n. 47 del 18 febbraio 2000, che prevedeva l'ampliamento del *plafond* di deducibilità dei contributi, la generale esenzione dei fondi pensione dall'applicazione delle ritenute alla fonte sui redditi di capitale, l'introduzione di un'imposta annuale sostitutiva dell'11% sul risultato di gestione maturato dalla forma pensionistica e una determinazione più analitica della base imponibile delle prestazioni erogate agli iscritti con uno scomputo dei redditi già tassati all'atto del versamento dei contributi o della maturazione dei rendimenti da parte del fondo pensione (con delle deroghe per alcune tipologie di prestazioni in relazione alle quali la base imponibile era determinata al lordo del risultato di gestione del fondo pensione già tassato all'11%). L'art. 12 del predetto d.lgs. 47/2000, tuttavia, prevedeva che alle prestazioni riferibili agli importi maturati fino al 31 dicembre 2000 continuassero a trovare applicazione le previgenti disposizioni fiscali.

Per completezza si ricorda che, con effetto dal 1° gennaio 2007, è intervenuta una ulteriore riforma della disciplina tributaria della previdenza comple-

mentare ad opera del decreto legislativo n. 252 del 5 dicembre 2005. L'ultima riforma fiscale della previdenza complementare ha modificato principalmente il regime impositivo delle prestazioni introducendo una tassazione sostitutiva con ritenuta alla fonte ed estendendo la determinazione analitica della base imponibile con scomputo dei redditi già tassati a tutte le tipologie di prestazioni. Anche in questa occasione, però, con l'art. 23 del d.lgs. 252/2005 è stato disposto che le nuove norme sull'imposizione delle prestazioni si applicassero solo con riferimento agli importi accumulati dal 2007 in poi, rendendo così ancor più complessa la disciplina transitoria della tassazione delle prestazioni riferibili ai montanti accumulati fino al 31 dicembre 2000 e dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2006.

**La fattispecie oggetto della sentenza.** Il caso vagliato dalla sezione V della Commissione regionale della Puglia con la sentenza n. 59 del 24 ottobre 2011 concerne un "vecchio" iscritto a un fondo pensione "preesistente" che, dopo aver percepito una prestazione pensionistica in forma di capitale, chiedeva un rimborso del tributo applicato dal fondo pensione a titolo di tassazione separata sulla componente della prestazione corrispondente ai rendimenti finanziari maturati fino al 31 dicembre 2000 e già soggetti a ritenuta alla fonte con aliquota del 12,50% all'atto della percezione del reddito da parte della forma pensionistica complementare.

Avverso il provvedimento di diniego dell'istanza di rimborso, il contribuente proponeva – con esito positivo – ricorso alla competente Commissione provinciale lamentando una doppia imposizione di tali rendimenti e reclamando la sua qualifica di "vecchio" iscritto, destinatario perciò del regime fiscale previgente alle novelle attuate dalla legge 335/1995 in virtù del succitato quinto comma dell'art. 1 del d.l. 669/1996. L'Agenzia delle entrate, di converso, sosteneva la natura di reddito di lavoro dipendente anche della componente finanziaria maturata fino al 2000 delle somme erogate dal fondo pensione e negava il verificarsi di una doppia imposizione, visto che le ritenute alla fonte applicate sui redditi finanziari costituivano un'obbligazione tributaria a carico della forma pensionistica tale da non poter spiegare effetti sulla posizione dell'attuale pensionato.

Con la sentenza in esame i giudici d'appello – a conferma della decisione di primo grado – hanno ritenuto non meritevole di accoglimento l'impugnazione proposta dall'Amministrazione finanziaria.

L'Agenzia delle entrate, difatti, insisteva nel negare il verificarsi di una situazione di doppia imposizione data la diversità dei presupposti: imposizione sostitutiva con ritenuta alla fonte dei rendimenti quali redditi di capitale di competenza e in capo al fondo pensione, successiva tassazione separata dei

rendimenti quali redditi di lavoro di competenza e in capo all'iscritto alla forma pensionistica.

Ad avviso della Commissione regionale, però, la titolarità dei frutti degli investimenti finanziari non può essere imputata al fondo pensione bensì solamente e direttamente ai loro iscritti ed inoltre i rendimenti in questione rientrano nella categoria dei redditi di capitale e non in altre tipologie reddituali soggette a tassazione separata. A conferma di tali conclusioni, i giudici di appello precisano che con la circolare n. 29 del 20 marzo 2001 la stessa Agenzia delle entrate aveva esplicitato che nessuna ritenuta fiscale deve essere applicata sulla parte di prestazione in capitale corrispondente ai rendimenti, atteso che su tali importi la tassazione è stata già assolta con l'applicazione dell'imposta sostitutiva. I giudici di secondo grado, inoltre, ricordano che per effetto del comma 5 dell'art. 1 del d.l. 669/1996, convertito in legge 30/1997, alle prestazioni in capitale erogate ai "vecchi" iscritti si applica il regime impositivo in vigore prima della novella di cui alla legge 335/1995 e non il trattamento fiscale di cui al comma 9 dell'art. 13 del d.lgs. 124/1993.

**La non piena conformità della sentenza rispetto alla giurisprudenza di legittimità.** La sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia n. 59 del 24 ottobre 2011 è sorretta da una motivazione non completamente condivisibile e comunque giunge a conclusioni non totalmente conformi ad un orientamento giurisprudenziale recentemente consolidatosi della Suprema Corte di Cassazione.

Nello specifico, non appare corretta la statuizione dei giudici d'appello pugliesi circa la non titolarità in capo alla forma pensionistica dei proventi derivanti dall'attività di investimento delle risorse finanziarie. Sia da un punto di vista civilistico che fiscale, difatti, il fondo pensione ha una soggettività autonoma e distinta rispetto a quella dei propri iscritti: la riprova è rappresentata dalla circostanza che i fondi pensione sono destinatari di una imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi (con il presupposto che il fondo pensione rappresenti un centro di imputazione di un reddito) in misura fissa fino al 31 dicembre 2000 e pari all'11% del risultato di gestione maturato nell'anno solare dal 1° gennaio 2001.

Il richiamo alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 29 del 20 marzo 2001, poi, si presenta inconferente in quanto le precisazioni contenute in tale documento di prassi si riferiscono principalmente alla disciplina fiscale introdotta con il d.lgs. 47/2000 che, relativamente alla parte di prestazione relativa al montante accumulato dal 2001, esplicitamente esclude dalla base imponibile di alcune tipologie di prestazioni le somme derivanti dai rendimenti del fondo pensione già soggette ad imposizione annuale sostitutiva dell'11%. Nei

paragrafi della predetta circolare dedicati alla disciplina transitoria della tassazione delle prestazioni, invece, non si rinvencono interpretazioni amministrative circa la non imponibilità della parte di prestazione corrispondente ai rendimenti maturati fino al 2000 e soggetti a ritenuta alla fonte all'atto della percezione del reddito da parte del fondo pensione.

In modo puntuale, tuttavia, la Commissione regionale confuta le erronee tesi dell'A.f., evidenziando l'operatività della norma derogatoria di cui al quinto comma dell'art. 1 del d.l. 669/1996 e, per l'effetto, negando l'applicabilità del regime tributario introdotto dalla legge 335/1995 alle prestazioni in capitale erogate a "vecchi" iscritti e riferibili a montanti accumulati fino al 31 dicembre 2000.

I giudici d'appello pugliesi, dunque, non riconoscono la qualifica di reddito di lavoro (imponibile in via separata nel caso di specie) ai rendimenti maturati fino al 2000 ed erogati a titolo di prestazione in capitale a un "vecchio" iscritto, ma ritengono che tali importi non debbano scontare alcuna imposizione sul presupposto che il pensionato abbia già subito una imposizione sugli stessi redditi mediante le ritenute alla fonte applicate all'atto della percezione dei proventi da parte del fondo pensione. Come sopra precisato, però, è fuor di dubbio che la gestione delle risorse finanziarie e i relativi frutti siano imputabili civilisticamente e fiscalmente al fondo pensione (e non direttamente in capo agli aderenti): per la fattispecie in esame non è possibile ravvisare un fenomeno di doppia imposizione giuridica ma un'ipotesi di doppia imposizione economica chiaramente non sufficiente – in assenza di specifica disposizione legislativa – ad assicurare un regime di esenzione tributaria della quota parte di prestazione in capitale derivante dai rendimenti finanziari conseguiti fino al 2000.

Con la sentenza n. 13642 del 22 giugno 2011, difatti, le sezioni unite della Suprema Corte hanno definitivamente chiarito che i rendimenti maturati fino al 31 dicembre 2000 ed erogati a titolo di prestazione in capitale a un "vecchio" iscritto di un fondo pensione non sono soggetti a tassazione separata bensì ad imposizione sostitutiva con aliquota del 12,50%.

Nel dettaglio, con la predetta decisione la Corte di Cassazione nella sua massima composizione ha risolto un contrasto giurisprudenziale insorto all'interno della sezione tributaria aderendo all'interpretazione più favorevole al contribuente in base alla quale la tassazione sostitutiva della parte di prestazione rappresentata dai rendimenti ante 2000 trova applicazione non solo con riferimento ai "vecchi" iscritti a un fondo pensione a gestione assicurativa (come disposto dall'art. 6 della legge 482/1985 e chiarito da ultimo al par. 5 della circolare 70/E del 18 dicembre 2007) ma anche in relazione ai "vecchi" iscritti a un fondo pensione con gestione finanziaria in virtù della norma

interpretativa di portata generale di cui al quinto comma dell'art. 1 del d.l. 669/1996 convertito in legge 30/1997.

Le sezioni unite della Suprema Corte, quindi, hanno disatteso l'orientamento espresso con alcune decisioni della sezione tributaria (come le sentenze n. 11156 del 7 maggio 2010 e n. 18056 del 4 agosto 2010 con le quali si aderiva all'interpretazione dell'Agenzia delle entrate tendente ad assoggettare a tassazione separata anche i rendimenti maturati fino al 2000 ed erogati a un "vecchio" iscritto a un fondo pensione a gestione finanziaria) ed hanno affermato il principio di diritto secondo cui "*alle somme provenienti dalla liquidazione del c.d. rendimento si applica la ritenuta del 12,50%, prevista dall'art. 6 della legge n. 482 del 1985*". Né con la sentenza n. 13642 del 22 giugno 2011 a sezioni unite e né con le decisioni conformi emesse dalla sezione tributaria (cfr. sentenza n. 27928 del 30 dicembre 2009, n. 22974 del 12 novembre 2010 e, tra i pronunciamenti successivi, sentenza n. 287 del 12 gennaio 2012 e n. 1566 del 3 febbraio 2012), però, i giudici di legittimità hanno ravvisato ipotesi di doppia imposizione giuridica dei rendimenti maturati fino al 2000 o ragioni tali da affermare l'esenzione fiscale della quota di prestazione di un "vecchio" iscritto imputabile ai rendimenti in questione.

La sentenza n. 59 del 24 ottobre 2011 della quinta sezione della Commissione tributaria regionale della Puglia, dunque, ha il pregio di aver respinto la tesi dell'Agenzia delle entrate finalizzata ad assoggettare a tassazione separata anche la componente finanziaria maturata fino al 2000 della prestazione erogata a un "vecchio" iscritto ma – discostandosi dalla soluzione interpretativa recentemente cristallizzatasi nella giurisprudenza di legittimità – ha ritenuto di riconoscere la non imponibilità di tali importi in virtù di una erronea rilevazione di un fenomeno di doppia imposizione giuridica.

### **IRPEF – Plusvalenze – Cessione onerosa di area destinata a verde pubblico attrezzato – Imponibilità – Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 58 del 12 luglio 2011.

*La cessione di un'area destinata dallo strumento urbanistico vigente a verde pubblico attrezzato non può considerarsi suscettibile di destinazione edificatoria e quindi non può ritenersi realizzata una plusvalenza, nemmeno nell'ipotesi in cui sia riscontrabile una potenzialità edificatoria residua finalizzata all'impianto di attrezzature del verde pubblico.*

**IRPEF – Redditi diversi – Cessione – Plusvalenza – Fattispecie.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XII (Presidente: D'Amore – Relatore: Introna). Sent. n. 161 del 10 novembre 2011.

*Non dà luogo a plusvalenza la cessione di un'area fabbricabile su cui insisteva un fabbricato, con annesso terreno pertinenziale, successivamente demolito, non essendo comparabili ed omogenei il valore dell'area fabbricabile e il valore del fabbricato, essendo il terreno pertinenziale un' "entità propria".*

**IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza da cessione – Valore irrisorio – Principio di tutela della buona fede del contribuente – Applicabilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente – Relatore: Pugliese). Sent. n. 74 del 29 dicembre 2011.

*In ipotesi di differenza irrisoria fra valore dichiarato nell'atto di cessione e quello rivalutato (risultante da perizia), tale da non consentire alcun vantaggio per il contribuente, non si configura violazione di legge, né si provoca alcun danno all'erario.*

*È pertanto da riconoscersi la buona fede del contribuente in ossequio all'art. 10 della legge n. 212 del 2000.*

**IRPEF – Plusvalenza da cessione di terreno edificabile – Valore definitivo determinato ai fini dell'imposta di registro – Applicabilità ai fini dell'Irpef – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Lancieri). Sent. n. 16 del 3 febbraio 2012.

*Non costituisce ostacolo alla presunzione di maggior valore la diversità dei principi ispiratori e degli elementi posti a base dell'imposta sul reddito (corrispettivo di vendita) e dell'imposta di registro (valore venale) sulle plusvalenze poiché essi, pur non mettendo in discussione l'esistenza e la fondatezza di tale diversità, individuano nel valore accertato ai fini dell'imposta di trasferimento una presunzione grave, precisa e concordante per la quale, in mancanza di elementi che possano smentirlo, il prezzo di vendita realmente riscosso non è da ritenersi inferiore a quello accertato ai fini dell'imposta di registro.*

**IRPEF – Credito del socio verso la società – Rinuncia – Incremento del proprio patrimonio personale – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Lancieri). Sent. n. 60 del 25 marzo 2011.

*L'aumento di capitale operato attraverso la destinazione di un credito del socio verso la società, risultante dalle scritture contabili, costituisce una mera mutazione della struttura qualitativa del patrimonio personale del socio che, a parità di valore, ha trasformato il proprio credito in una partecipazione, senza incrementare il proprio patrimonio personale. È da ritenersi che, nel caso di specie, la partecipazione del socio all'aumento del capitale sociale non concretizza alcun incremento patrimoniale del socio stesso.*

**IRES – Reddito di impresa – Ricavi – Appalto – Corrispettivo – Imputazione – Consegna ed accettazione delle opere – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Selicato – Relatore: Aiello). Sent. n. 49 del 17 febbraio 2011.

*In tema di contratto di appalto o di prestazione di servizi, per determinare il corretto esercizio di competenza temporale riguardo alle spese di acquisizione degli stessi, occorre individuare il momento di ultimazione della prestazione. L'appalto, dunque, può considerarsi ultimato solo al momento di accettazione dell'opera da parte del committente – appaltante, perchè è quello il momento in cui si perfeziona il diritto dell'appaltatore al pagamento, inteso come corrispettivo di una prestazione di servizi ultimata, sancita dalla verifica dell'opera e dalla sua accettazione.*

**IRES – Reddito d'impresa – Ricavi – Art. 109 del Tuir – Contributo pubblico – Natura di ricavo – Condizioni.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Quarta). Sent. n. 367 del 28 giugno 2011.

*Il contributo pubblico erogato a fronte della realizzazione di un'opera acquista natura di ricavo solo a seguito dell'esito positivo del collaudo, perché solo in detta circostanza si ha la certezza del diritto acquisito con la partecipazione al bando pubblico.*

**IRES – Reddito di impresa – Costo non di competenza dell’esercizio in verifica – Disconoscimento della deduzione – Violazione del divieto di doppia imposizione – Insussistenza – Recupero del costo nell’esercizio di effettiva competenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 1, parte I, del 14 gennaio 2011.

*Il disconoscimento della deduzione dei costi non di competenza non viola i principi sulla capacità contributiva e sul divieto di doppia imposizione, in quanto tali costi sono comunque deducibili, sia pure in altro esercizio, con la conseguenza che il termine per far valere il diritto al rimborso per la maggiore imposta corrisposta nell’esercizio di effettiva competenza decorre dal perfezionamento del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi.*

**Nota del prof. Roberto Franzé**

***Sull’errata imputazione a periodo di imposta di componenti reddituali***

La sentenza in commento si inserisce nel solco tracciato da copiosa e consolidata giurisprudenza di legittimità<sup>1</sup>, confermando, da un lato, l’inderogabilità del principio di competenza nell’imputazione temporale dei componenti del reddito d’impresa, dall’altro la possibilità per il contribuente, che sia incorso nell’errata imputazione a periodo di un componente reddituale, di evitare la duplicazione del prelievo, che si realizzerebbe a seguito dell’accertamento officioso dell’errata imputazione, attraverso il riconoscimento allo stesso del diritto al rimborso per la maggiore imposta corrisposta nell’altro (negli altri) periodo(i) d’imposta.

La Commissione giunge a stabilire un sì condivisibile principio invocando, pur senza mai citare gli articoli 67 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e 163 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, il “*divieto di doppia imposizione*”

<sup>1</sup> Cass. civ., sez. V, 8 luglio 2009, n. 16023, in *Corriere Tributario*, 2009, 35, 2903 e in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2010, 3, 231, con nota di M. BUSICO; Cass. civ., sez. V, 13 maggio 2009 n. 10981, in *Corriere Tributario*, 2009, 23, 1895; Cass. civ., sez. V, 10 marzo 2008 n. 6331, in *Corriere Tributario*, 2008, 17, 1381, con nota di M. BEGHIN; Cass. civ., sez. V, 30 luglio 2007, n. 16819, in *Banca Dati Big Suite, Ipsoa*; Cass. civ., sez. V, 17 novembre 2006, n. 24474, in *Il Fisco*, 2006, 7325; Cass. civ., sez. V, 27 dicembre 2001 n. 16198, in *Banca Dati Big Suite, Ipsoa*; Cass. civ., sez. V, 9 giugno 2000, n. 7912, in *Banca Dati Big Suite, Ipsoa*; Cass. civ., sez. I, 2 maggio 1997, n. 3809 in *Banca Dati Big Suite, Ipsoa*.

che, a nostro modesto avviso, è qui impropriamente richiamato giacché la fattispecie al vaglio della Commissione era più semplicemente ascrivibile alla categoria della duplicazione del prelievo che scaturisce da una errata qualificazione giuridico-tributaria dello stesso fatto e non dalla “*applicazione della stessa imposta (...) più volte in dipendenza dello stesso presupposto*”, fattispecie, quest’ultima, che caratterizza la nozione di doppia imposizione vietata dai predetti articoli 67 del d.p.r. n. 600/1973 e 163 d.p.r. 917/1986.

Ad ogni modo, i principi stabiliti dalla Commissione appaiono condivisibili ed offrono lo spunto per effettuare alcune brevi riflessioni di portata più generale sui temi da essa affrontati.

**Sul carattere inderogabile dell'imputazione a periodo dei componenti reddituali.** La Suprema Corte, alla quale la Commissione ha uniformato il proprio orientamento interpretativo, ha affermato, a più riprese, la centralità del principio di competenza – quale criterio di imputazione a periodo dei componenti del reddito d’impresa – di cui all’articolo 109 del d.p.r. 917/1986, sottolineandone l’inderogabilità<sup>2</sup>. Appare utile, in questa sede, indagare il ruolo e la portata dell’inderogabilità del principio richiamato interrogandosi, per esempio, se esso possa valere anche alla luce della recente novella legislativa recata dal d.l. 6 luglio 2011, n. 98, che ha riformulato il regime del riporto delle basi imponibili negative incorse, in regime d’impresa, da un soggetto Ires, consentendo la loro compensazione, senza limiti temporali, con le basi imponibili positive realizzate dallo stesso soggetto in successivi periodi d’imposta. Sicché, alla luce della novella legislativa, potrebbe argomentarsi che un’applicazione rigida del principio di competenza, nella determinazione del reddito d’impresa, striderebbe con la previsione normativa che consente un riporto temporalmente illimitato delle basi imponibili negative a compensazione di quelle successive positive.

A nostro modesto avviso, la corretta imputazione a periodo dei componenti reddituali (inclusi quelli derivanti dall’esercizio di un’attività imprenditoriale) non può trovare deroghe in ragione di altre disposizioni legislative che consentano la compensazione intertemporale di risultati reddituali positivi e nega-

<sup>2</sup> Si veda, da ultimo, Cass. civ., sez. V, 31 gennaio 2011, n. 2213, in *Il Fisco*, 2011, 8, 1236, con nota di S. SARDELLA, per la quale: «Costituisce *ius receptum* nella giurisprudenza di legittimità il principio giusto il quale le regole sull’imputazione temporale dei componenti negativi sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione». Si veda inoltre Cass. civ., sez. V, 10 marzo 2008 n. 6331, cit., secondo cui «l’imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziché ad un altro (...) deve ritenersi rigorosamente preclusa in tema di reddito d’impresa».

tivi, poiché la *ratio* ultima della imputazione a periodo consiste proprio nell'assicurare una equa e corretta forma di imposizione sulla manifestazione reddituale emersa in quel determinato periodo d'imposta: trattasi, in ultima analisi, di un criterio che tutela il contribuente, poiché ne misura la capacità contributiva in un determinato arco temporale di riferimento, assicurando una misurazione uniforme<sup>3</sup> della capacità medesima. In una prospettiva più generale la corretta imputazione a periodo garantisce la certezza del rapporto tributario.

In conclusione, la scelta del periodo cui imputare un componente reddituale, sia esso positivo o negativo, non può ritenersi neutrale.

**Errata imputazione a periodo e rimedi alla duplicazione del prelievo.** Se l'inderogabilità del principio di competenza è questione pacifica in giurisprudenza, lo è, del pari, l'assunto per cui la duplicazione del prelievo vada in ogni caso scongiurata: anche la Commissione non si sottrae a ribadire l'assunto citato.

Orbene, il nodo centrale della questione risulta essere non tanto il diritto del contribuente a recuperare quanto indebitamente versato per effetto di una errata imputazione temporale di componenti del reddito d'impresa<sup>4</sup>, quanto piuttosto le modalità di recupero dell'imposta.

La strada da seguire è, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, obbligata e consiste e nella presentazione di apposita istanza di rimborso. Il termine (48 mesi) per proporre tale istanza decorre dal perfezionamento del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi<sup>5</sup>, stante l'articolo 2935 del codice civile, secondo cui «la prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere». È questo un passaggio molto importante anche della sentenza in commento, poiché la fissazione del *dies a quo* al momento del passaggio in giudicato della sentenza che stabilisce la legittimi-

<sup>3</sup> Si veda, sul tema, M. BEGHIN, *L'azione di rimborso tutela il contribuente in caso di errata imputazione a periodo dei costi*, in *Corriere Tributario*, 2008, 17, p. 1381. Il chiaro A. afferma che: «non si tratta solamente di intercettare criteri i quali consentano di stabilire quali componenti imputare al periodo d'imposta, ma anche quando imputarli, in modo che la misurazione dell'idoneità soggettiva al pagamento del tributo avvenga, per tutti, secondo criteri di giustizia».

<sup>4</sup> Cfr. S. SARDELLA, *Inderogabili le norme sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa*, in *Il Fisco*, 2011, 8, 1236.

<sup>5</sup> Come afferma Cass. civ., sez. V, 10 marzo 2008 n. 6331, cit., «la pratica conseguenza di una vietata (...) doppia imposizione, (...), non risulta evento irrimediabilmente connesso all'applicazione del criterio sopra enunciato [criterio di competenza, ndr], giacché, in base ai principi generali, può essere evitata (...) mediante l'esercizio da parte del contribuente (...) dell'azione di restituzione della maggior imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell'annualità di competenza dei costi negati in relazione a diversa imputazione temporale».

tà del recupero dell'imposta ha lo scopo di evitare che, nelle more del processo, decorrano i termini per proporre l'istanza in parola.

Merita, tuttavia, menzionare che, recentemente, sul punto l'Agenzia delle entrate ha precisato (si vedano circolari del 4 maggio 2010, n. 31/E, 2 agosto 2012, n. 31/E e 20 settembre 2012, n. 35/E) che nell'ipotesi in cui nella determinazione della base imponibile delle imposte sui redditi l'Ufficio accertatore abbia imputato, per competenza, un componente negativo (positivo) di reddito ad un periodo d'imposta diverso da quello nel quale era stato dedotto (imputato) dal contribuente, e ciò abbia comportato un fenomeno di duplicazione del prelievo, allo stesso contribuente deve essere concessa la possibilità di recuperare la deduzione già nel contraddittorio *post* accertamento e, in particolare, nella procedura dell'accertamento con adesione. A parere dell'Agenzia, una volta attivato il procedimento di accertamento con adesione, il contribuente può compensare l'imposta dovuta derivante dalla definizione dell'accertamento stesso con "quanto indebitamente pagato (e relativi interessi) nel periodo d'imposta in cui avrebbe dovuto correttamente imputare e dedurre detto componente".

Non potendo effettuare la compensazione, il contribuente ha comunque facoltà di chiedere il rimborso di quanto indebitamente versato nel periodo di corretta imputazione del costo: ciò al fine di evitare, come chiarisce la medesima circolare, una duplicazione del prelievo.

Il principio stabilito dall'Agenzia dovrebbe valere non solo per l'errata imputazione a periodo di componenti (positivi e negativi) di reddito d'impresa ma anche per l'eventuale errata imputazione temporale delle altre categorie reddituali disciplinate dal d.p.r. 917/1986.

**Errata imputazione a periodo dei componenti di reddito e sanzioni.** Una delle questioni più dibattute, nonostante sul punto manchi una presa di posizione da parte della Cassazione (né su di esso si è espressa la sentenza in oggetto), riguarda il tema delle sanzioni eventualmente applicabili per l'errata imputazione a periodo di componenti reddituali. Infatti, posto il carattere di inderogabilità della corretta imputazione a periodo, ne deriva che, in caso di violazione, l'Amministrazione non solo può disconoscere l'operazione e provvedere alla rettifica dell'errore, ma dovrebbe, almeno in teoria, applicare le sanzioni ordinariamente previste per la dichiarazione infedele *ex art. 1, comma 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> In dottrina si veda, *ex multis*, F. CROVATO e R. LUPI, *Rilievi sulla competenza ed eliminazione della doppia imposizione*, in *Dialoghi Tributari*, 2008, 5, p. 20; M. DAMIANI e R. LUPI, *Relatività del principio di competenza: compensazioni intertemporali e sanzioni*, *ivi*, 2011, 2,

Cionondimeno, è stato notato da autorevole dottrina come la fattispecie di errata imputazione a periodo di un componente reddituale non possa essere considerata alla stregua di una vera e propria evasione fiscale<sup>7</sup>, poiché trattasi di ben diversi schemi comportamentali<sup>8</sup>. Soprattutto nei casi in cui manchi il danno nei confronti dell'erario e si dimostri la buona fede del contribuente, il comportamento di questi dovrebbe essere trattato alla stregua di un mero errore formale, sdrammatizzandone la punibilità.

In ragione di ciò, non sarebbe scorretto invocare l'art. 10, comma 3, dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale consente di non irrogare sanzioni quando la violazione della norma tributaria si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta<sup>9</sup>.

Tutt'al più potrebbero ritenersi applicabili le sanzioni per il ritardato versamento di imposte, qualora la violazione del principio di competenza dia luogo ad una postergazione del pagamento delle stesse<sup>10</sup>.

p. 147; D. STEVANATO, *Non punibilità di errate imputazioni a periodo che si traducono in violazioni meramente formali*, ivi, 2001, 5, p. 507.

<sup>7</sup> L'Agenzia delle entrate, nella circolare 23/E del 4 maggio 2010, afferma testualmente che «il diritto al rimborso dell'imposta indebitamente versata non comporta il venir meno o la ridefinizione delle sanzioni originariamente irrogate per effetto del disconoscimento del costo non di competenza, né degli interessi dovuti». Si veda anche M. ZEPELLI, *Effetti collaterali delle rettifiche per errori di competenza nel reddito d'impresa*, in *Corriere Tributario*, 2010, 40, p. 3289.

<sup>8</sup> Cfr. art. 1, co. 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, per il quale «Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte».

<sup>9</sup> Sul tema, M. BEGHIN, *L'azione di rimborso tutela il contribuente in caso di errata imputazione a periodo dei costi*, cit., il quale osserva che: «La posizione del soggetto il quale, erroneamente, abbia anticipato la deduzione di un componente negativo è assai diversa da quella occupata dal soggetto il quale, procuratesi fatture fittizie, le abbia immesse nel circuito contabile allo scopo di abbassare il carico fiscale. Allo stesso modo, la posizione dell'imprenditore il quale, anche qui per errore, abbia integralmente imputata al conto economico (e dedotta fiscalmente) una spesa che avrebbe dovuto essere capitalizzata (e per conseguenza spalmata in più annualità), realizza una fattispecie d'evasione diversa da quella ascrivibile al commerciante che, *d'emblée*, abbia omesso di registrare i corrispettivi incassati».

<sup>10</sup> Così D. STEVANATO, *Rettifiche sulla competenza per la deduzione dei costi dal reddito d'impresa: un problema ancora irrisolto*, cit.. L'Autore, in senso critico, nota come la legislazione ponga sullo stesso piano «le questioni di competenza (che danno luogo a differenze meramente "temporanee" nella ripartizione degli imponibili) e le vere e proprie evasioni (che danno luogo a differenze "permanenti")».

**IRES – Reddito d’impresa – Sponsorizzazione – Regime tributario – Pubblicità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Quarta). Sent. n. 53 del 21 febbraio 2012.

*Le spese di sponsorizzazione, anche se dirette semplicemente alla diffusione del nome e del marchio dello sponsor, sono da intendersi inerenti alla produzione di reddito. Pertanto, essendo correlate alle prestazioni effettuate nei confronti dello sponsor, in adempimento di obblighi assunti con il contratto di sponsorizzazione, sono da ricondursi tra le spese di pubblicità e, come tali, interamente deducibili, in quanto costi sostenuti per pubblicizzare prodotti, marchi o comunque l’attività svolta dall’impresa.*

**IRES – Quote di ammortamento – Deducibilità – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Lancieri). Sent. n. 15 del 3 febbraio 2012.

*La norma tributaria ammette la deducibilità delle quote di ammortamento a partire dalla data di entrata in funzione del bene, per cui la mancata utilizzazione dello stesso, sia pure per ragioni indipendenti dalla volontà dell’imprenditore, non consente di derogare al dettato normativo.*

**Nota del prof. Roberto Franzé*****Mancato utilizzo del bene strumentale e riflessi sul suo ammortamento ai fini dell’imposta sul reddito***

**Premessa.** La sentenza in commento prende avvio da un accertamento effettuato nei confronti di una società attiva nel settore dello smaltimento rifiuti, per effetto del quale venivano determinate maggiori imposte dovute a titolo di Ires, Iva ed Irap.

L’Ufficio contestava la deduzione di una serie di componenti negativi di reddito tra i quali, in particolare, figuravano le quote di ammortamento relative ad un impianto di compostaggio rifiuti che, a causa del sequestro (poi revocato) posto dall’Autorità giudiziaria, era rimasto inoperativo nel periodo d’imposta oggetto dell’accertamento. Stando alle argomentazioni dell’Agenzia delle entrate, poiché l’articolo 102 del d.p.r. 917 del 1986 prevede che la deducibilità delle quote di ammortamento decorra dall’esercizio di entrata in

funzione del bene e che, di conseguenza, tale deducibilità deve ritenersi strettamente collegata all'effettivo funzionamento del bene stesso, la deduzione delle quote di ammortamento non sarebbe potuta spettare nei periodi di imposta in cui l'impianto non era entrato in funzione. A supporto delle sue tesi, l'Agenzia, peraltro, adduceva che l'imputazione di un componente negativo di reddito relativo ad un bene che non partecipa al processo produttivo (sia pure temporaneamente) sarebbe stata impedita dal principio di inerenza.

Ad avviso della società, invece, poiché il deperimento fisico-tecnologico del bene avviene indipendentemente dall'effettivo utilizzo e dal grado di intensità dello stesso, anche nel caso di inattività dell'impianto si doveva comunque tenere conto del suo invecchiamento naturale ed operare il relativo ammortamento.

I giudici di merito, in primo grado<sup>1</sup>, accoglievano il ricorso proposto dalla società, ritenendo che *«per la deducibilità delle quote di ammortamento non sia richiesto l'effettivo funzionamento del bene nel corso del previsto normale periodo di deperimento o consumo»*.

La sentenza della Commissione tributaria regionale in commento ha ribaltato, sul punto, l'esito del giudizio di primo grado. I giudici di seconde cure, sposando la tesi dell'Ufficio accertatore, hanno, da un lato, rinvenuto nella formulazione del comma 1 dell'art. 102 d.p.r. 917 del 1986 un (ulteriore) limite tributario alla deduzione degli ammortamenti rappresentato dal concreto utilizzo del bene strumentale e, dall'altro, hanno rilevato che, argomentando a favore della deducibilità dell'ammortamento di beni strumentali non concretamente utilizzati, si lederebbe il principio di inerenza.

**Mancato utilizzo del bene e processo di ammortamento.** La decisione dei giudici d'appello si presta a qualche critica con riferimento all'argomento giuridico utilizzato.

I giudici di secondo grado cominciano col rilevare, condivisibilmente, le diverse finalità cui rispondono la disciplina civilistica e quella fiscale sugli ammortamenti, delle quali offrono un *excursus* nel prosieguo della motivazione. Gli stessi osservano che: *«nel caso della norma tributaria è ovvio che la stessa sia tesa ad impedire che venga sottratta materia imponibile, onde il concetto e il meccanismo dell'ammortamento è precisamente delineato e va rigidamente osservato a prescindere dai principi che presiedono a finalità economiche e di bilancio (...). Ne consegue che laddove la norma tributaria ammette la deducibilità delle quote di ammortamento a partire dalla data di entrata in funzione del bene, la mancata utilizzazione del bene, sia pure per ragioni indipendenti dalla volontà dell'imprenditore, non consente di dero-*

<sup>1</sup> Commissione tributaria provinciale di Bari, sez. XII, 25 luglio 2011, n. 122.

*gare al dettato normativo». Aggiunge poi la sentenza: «l'attribuzione al conto economico di costi – le quote di ammortamento – relativi ad un bene che non partecipa al processo produttivo dell'impresa viola anche il principio dell'inerenza posto dall'art. 109 d.p.r. n. 917 del 1986».*

L'argomento giuridico non è condivisibile sotto diversi profili.

In primo luogo esso viola il disposto dell'art. 43, comma 2, del d.p.r. 917 del 1986 laddove è previsto che gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (e tali devono essere ritenute le discariche) si considerano strumentali anche se non utilizzati. Vero è che la Suprema Corte (nella sentenza n. 12999 del 2007) ha precisato che, nonostante la prevalenza dell'elemento oggettivo, l'indagine finalizzata alla qualificazione tributaria di un immobile come strumentale per natura non può prescindere da un'analisi anche di tipo soggettivo e cioè che tenga conto dell'attività svolta dall'impresa; secondo l'insegnamento della Suprema Corte, questa indagine, tuttavia, deve essere volta a verificare se una destinazione diversa del bene rispetto all'attività aziendale è possibile (o meno) senza radicali trasformazioni del bene stesso. A queste condizioni, secondo l'orientamento della Suprema Corte, è possibile prescindere dall'utilizzo del bene ai fini della sua qualificazione come strumentale all'attività d'impresa. Appaiono, pertanto, stridenti le statuizioni dei giudici di seconde cure rispetto al dato normativo di cui all'art. 43, comma 2, d.p.r. 917/1986.

Inoltre, il comma 1 dell'art. 102 del d.p.r. 917 del 1986 ha, nella struttura di quell'articolo, la sola funzione di individuare il momento a partire dal quale il bene strumentale può essere oggetto di ammortamento ma, attraverso la sua previsione, il legislatore non ha affatto inteso stabilire – come i giudici di seconde cure sembrano far discendere – un ulteriore requisito – rispetto a quello di cui ai commi 2 e 3 [quest'ultimo poi abrogato] – connesso alla minore o maggiore intensità di utilizzo del bene stesso.

Infine, assolutamente ultroneo appare il riferimento all'inerenza del componente negativo di reddito giacché tale categoria concettuale serve a distinguere i componenti di reddito che derivino da atti di produzione del reddito dai componenti che derivino da atti di erogazione dello stesso. Ora, per rimanere al caso di specie, il bene, nell'esercizio in cui non è stato utilizzato dall'impresa poiché sotto sequestro, non è stato destinato a terze economie o ad un uso non imprenditoriale. Scritto in altri termini, sostenere che il bene è in un dato periodo d'imposta non inerente, significa ritenere che il componente negativo di reddito imputabile a quel periodo d'imposta (l'ammortamento) mai più parteciperà alla formazione del reddito d'impresa del soggetto, neppure a titolo di maggiore costo fiscale residuo del bene. E questo non è stato

affatto oggetto dell'accertamento dall'Ufficio verificatore, il quale, lungi dal dimostrare un utilizzo non imprenditoriale del bene stesso, si è semplicemente limitato a rilevare che il bene non era, in quell'esercizio, in funzione perché sotto sequestro giudiziario.

Tutto ciò premesso, non può, per altro verso, neanche sostenersi che il mancato utilizzo del bene non rilevi affatto nella determinazione del reddito della società e che il processo di ammortamento fiscale di un bene strumentale sia estraneo al grado di impiego del bene stesso nella vita aziendale. Solo, si rileva, che una tale contestazione, avrebbe, dall'Ufficio accertatore, dovuto essere avanzata, allorché il grado di utilizzo del bene fosse stato inferiore al limite (massimo) di deduzione individuato dal comma 2 dell'art. 102 del d.p.r. n. 917 del 1986, sul fondamento dell'art. 83 del medesimo d.p.r.. Tale disposizione, impostando il criterio di raccordo tra il risultato civilistico del bilancio d'esercizio e la determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito, prevede che il reddito imponibile sia determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione delle disposizioni contenute nella sezione I del capo II del d.p.r. 917/1986. La rilevanza attribuita dal legislatore tributario ai principi civilistici nell'ambito della determinazione del reddito imponibile, sostiene, in altri termini, il riconoscimento all'Amministrazione finanziaria del potere di sindacare, ai soli fini della corretta determinazione della base imponibile, le determinazioni assunte in sede di redazione del bilancio civilistico. La rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del risultato d'esercizio richiesta dal legislatore del codice civile postula, infatti, l'effettuazione di stime e congetture la cui conformità ai corretti principi contabili si ritiene debba poter essere oggetto di valutazione anche da parte dell'Amministrazione finanziaria poiché tali stime e congetture incidono sulla determinazione del risultato di partenza dal quale, ai sensi del predetto art. 83, discende la base imponibile del reddito. In questa direzione avrebbe dovuto muoversi l'accertamento del minore grado di utilizzo di un bene strumentale, causato dal suo sequestro.

### **IRES – Reddito di impresa – Ammortamenti – Deducibilità – Mancanza del certificato di conformità – Irrilevanza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: Leuci). Sent. n. 193 del 9 settembre 2011.

*In tema di deducibilità dal reddito di impresa, gli ammortamenti, in quanto regolari componenti di costo, non sono da considerarsi indedu-*

*cibili soltanto per la mancanza di autorizzazione amministrativa allo svolgimento dei lavori e del contratto di appalto, fattori per nulla rilevanti ai fini fiscali. Il Testo unico delle imposte sui redditi, infatti, non ancora, in alcuna parte, detta deducibilità al possesso delle autorizzazioni prescritte per l'esercizio dell'attività e non è possibile, pertanto, derogare al principio della capacità contributiva per la mancanza di detto certificato.*

**IRES – Percentuale di ricarico – Applicazione sulle rimanenze iniziali – Valutazione delle opere, delle forniture e dei servizi di durata ultrannuale – Art. 93 del Tuir – Applicabilità – Depurazione della quota di utile maturata dalle rimanenze iniziali – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Fini – Relatore: Cerase). Sent. n. 360, parte I, del 29 dicembre 2011

*In tema di valutazione delle opere e delle forniture e servizi di durata ultrannuale, il valore delle rimanenze finali comprende una quota di utile, con la conseguenza che, riportando al nuovo esercizio detto valore come rimanenza iniziale, quest'ultima è influenzata dalla quota di utile dichiarato nell'esercizio precedente. Pertanto, le stesse rimanenze non possono essere considerate costo dell'esercizio successivo sul quale applicare poi la percentuale di ricarico ipotizzata dall'Ufficio in sede di accertamento, senza aver depurato le stesse della quota di utile dichiarata negli esercizi precedenti.*

**IRES – Agevolazioni – Credito di imposta – Legge n. 388 del 2000, art. 8 – Beni ed investimenti rientranti nell'agevolazione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente – Relatore: Scimè). Sent. n. 77 del 30 aprile 2012.

*In tema di agevolazione (credito di imposta) per gli investimenti in aree svantaggiate, il riferimento ai beni rientranti nel ciclo produttivo, di nuovo acquisto o ammodernamento, non è da interpretarsi soltanto in relazione a macchinari di vario genere e/o a beni immobili, ma anche rispetto a tutti quei beni che abbiano, in relazione alle caratteristiche dell'impresa, funzione incrementativa diretta dell'attività di produzione e commercializzazione dei beni prodotti.*

*Pertanto, rientrano tra le spese, per le quali è ammessa l'agevolazione del recupero attraverso il c.d. credito d'imposta, anche quelle sostenute per l'insegna, gli accessori per computer e quelle per il sito web, spese tutte che è possibile considerare investimenti funzionali all'incremento dell'attività produttiva.*

**IRES – Agevolazioni – Credito d'imposta – Art. 4 della legge n. 449 del 1997 – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Ligorio – Relatore: De Santis). Sent. n. 32 del 14 febbraio 2011.

*In tema di credito d'imposta ex art. 4 della legge n. 449 del 1997, è illegittimo il provvedimento di revoca dell'agevolazione fondato sul decremento occupazionale qualora, nonostante i licenziamenti del personale originario, l'azienda abbia precedentemente assunto a tempo indeterminato ulteriori unità lavorative idonee al mantenimento del livello occupazionale.*

**IRES – Società di comodo – Normativa – Disapplicazione – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente – Relatore: Scimè). Sent. n. 78 del 30 aprile 2012.

*La disapplicazione del regime previsto per le società di comodo è condizionata alla presentazione dell'apposito interpello previsto dall'art. 37 bis comma 8 del d.p.r. n. 600 del 1973.*

## IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

**IRAP – Agenti di commercio – Assimilabilità al lavoratore autonomo – Assenza di autonoma organizzazione – Soggettività passiva – Non sussiste.**

**IDEM – Assenza di dipendenti e collaboratori – Utilizzo di beni strumentali indispensabili – Soggettività passiva – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Cigna – Relatore: De Francesco). Sent. n. 55, parte I, dell' 8 novembre 2011.

*L'agente di commercio, nella modalità dell'esercizio dell'attività, è assimilabile al lavoratore autonomo e non è dissimile da altri soggetti esclusi da Irap, se non autonomamente organizzati.*

*Il giudice di merito deve escludere dall'applicazione dell'Irap il soggetto la cui attività viene esercitata senza la presenza di dipendenti o collaboratori e senza beni strumentali non indispensabili ed a tal fine non incide il fatto che il contribuente paghi a terzi compensi di importo esiguo.*

**IRAP – Professionisti – Promotore finanziario – Assenza di beni strumentali rilevanti e di dipendenti o collaboratori – Assenza del presupposto d'imposta – Onere della prova – Incombe sul contribuente – Produzione delle dichiarazioni fiscali – Sufficienza in assenza di contestazioni specifiche da parte dell'Amministrazione – Complesso dei componenti negativi – Irrilevanza della contestazione.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XI (Presidente: Carabba – Relatore: Rinnella). Sent. n. 251 del 30 novembre 2011.

*Nell'ipotesi in cui l'attività del promotore finanziario, lavoratore autonomo, venga esercitata senza l'ausilio di beni strumentali di rilievo e con l'apporto pressoché nullo di dipendenti o collaboratori, risulta mancante il presupposto dell'Irap. Per la sussistenza dell'autonoma organizzazione, infatti, occorre che i suddetti elementi siano in grado di svincolare, almeno potenzialmente, l'attività della organizzazione da*

*quella dell'organizzatore, in modo che la stessa si possa sviluppare ed esercitare anche in assenza del lavoratore autonomo. L'onere della prova incombe sul contribuente e può essere assolto mediante la produzione della dichiarazione dei redditi, dalla quale potrà essere ricavato un quadro affidabile di mancanza di organizzazione produttiva, sempre che l'Ufficio, in virtù dei suoi poteri di verifica, non evidenzi diversi non denunciati elementi, non essendo a tal fine sufficiente il riferimento al complesso dei componenti negativi.*

### **IRAP – Presupposto – Autonoma organizzazione – Condizioni.**

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

*In tema di Irap non sussiste “autonoma organizzazione” per il solo esercizio di una attività autonoma e per il mero fatto di disporre di beni strumentali, di personale o di capitali, occorrendo distinguere tra le fattispecie in cui essi costituiscano il minimo indispensabile per lo svolgimento di essa e dovendo l'elemento organizzativo trascendere quello che costituisce il naturale e minimo indispensabile perché l'attività possa essere correttamente svolta. Soltanto la dotazione di elementi materiali in grado di incrementare le potenzialità reddituali del professionista ne costituisce il presupposto.*

### **IRAP – Presupposto – Professionisti – Presenza di collaboratore assunto con contratto d'opera – Esclusione dall'imposta – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. V (Presidente – Relatore: Fanizza).  
Sent. n. 72 del 31 gennaio 2012.

*Sussiste autonoma organizzazione del professionista che si avvalga di un collaboratore assunto con regolare contratto ai sensi degli artt. 2222 e seguenti del codice civile, per la durata di otto mesi su dodici nell'anno di imposta, con retribuzione discreta e modalità contrattuali che lasciano poco spazio per ipotizzare un fine formativo.*

## IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

**IVA – Cessione di autovetture tra soggetti intracomunitari – Applicabilità del regime del margine – D.l. n. 41 del 1995 – Svolgimento dell’attività di autonoleggio da parte del soggetto straniero – Violazione dell’obbligo di fatturazione – Illegittimità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: De Santis). Sent. n. 105 del 30 settembre 2011.

*Nel caso in cui ricorrano i presupposti per l’applicabilità del regime del margine ed in mancanza di prova di un accordo fraudolento tra la società nazionale acquirente ed il venditore estero, l’operatore nazionale (acquirente) non ha l’obbligo di verificare se il fornitore comunitario (cedente) abbia correttamente applicato il regime del margine nel proprio Stato di residenza. Non grava sul cessionario, che abbia verificato la sussistenza degli elementi formali e descrittivi dell’operazione indicata in fattura, alcun obbligo di un apprezzamento critico di quanto dichiarato il cedente in ordine al regime dell’imposta applicabile.*

**IVA – Cessione intracomunitaria fittizia di beni – Responsabilità del fornitore per la frode dell’acquirente – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 8 del 14 gennaio 2011.

*Non può essere chiamato ad assolvere l’Iva, fraudolentemente evasa dall’acquirente, il fornitore che abbia adempiuto agli obblighi connessi agli scambi intracomunitari previsti dalla legge nazionale, ove dimostri di aver adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione non lo conducesse a partecipare ad una frode, non potendo avere conoscenza del fatto che i beni in questione non avessero in realtà lasciato il territorio nazionale.*

**IVA – Contributo al concessionario di vendita – Bonus qualitativo**

**– Soggezione all’imposta – Riferimento al sinallagma del contratto effettivamente stipulato dalle parti – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 38 del 19 aprile 2011.

*L’assoggettabilità ad Iva dei c.d. “bonus qualitativi” erogati a favore del concessionario di vendita è subordinata alla verifica del carattere di sinallagmaticità del contratto di concessione effettivamente intercorso tra le parti, non potendosi la stessa desumere genericamente e presuntivamente dallo schema negoziale del c.d. “contratto-quadro”.*

**IVA – Omessa dichiarazione – Detrazione in presenza di operazioni registrate – Legittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Ingusci – Relatore: Dima). Sent. n. 1, parte II, del 28 gennaio 2011.

*In presenza di fatture regolarmente registrate, è da escludere la configurazione di un danno erariale, ovvero la decadenza dal diritto al rimborso conseguente alla omessa presentazione della dichiarazione annuale, in assenza di una norma che ne preveda espressamente la comminatoria.*

**IVA – Presunzione di cessione – Art. 53 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Preventiva dimostrazione dell’esistenza di un’attività imprenditoriale – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Panico). Sent. n. 279 del 7 novembre 2011.

*In tema di Iva, è inapplicabile la presunzione di cessione nel caso in cui l’Ufficio non abbia preventivamente dimostrato l’esistenza di un’attività imprenditoriale in Italia da parte del soggetto passivo.*

**IVA – Detraibilità – Spese relative ad immobile destinato all’attività di locazione turistico-alberghiera – Condizioni.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Merico). Sent. n. 562, parte III, del 25 ottobre 2011.

*È detraibile l'Iva relativa alle spese di acquisto e ristrutturazione di un immobile adibito alla locazione di piccoli appartamenti per brevi periodi, nell'ambito dello svolgimento di un'attività turistico-alberghiera, qualora venga dimostrata l'effettiva destinazione dell'immobile e l'inequivocabile carattere strumentale del medesimo.*

### **IVA – Eccedenza d'imposta – Diritto al rimborso – Beni potenzialmente ammortizzabili – Ammissibilità del rimborso.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente – Relatore: La Cava).  
Sent. n. 80 del 16 giugno 2011.

*La disposizione dell'art. 30 terzo comma lett. c) del d.p.r. n. 633 del 1972, interpretata secondo i principi di neutralità dell'Iva e di rimborsabilità dell'eccedenza d'imposta, stabilito quest'ultimo dall'art. 18 della IV direttiva comunitaria, conduce a ritenere che l'espressione "limitatamente all'imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili" debba essere estesa ai beni anche solo potenzialmente suscettibili di ammortamento in quanto strumentali all'esercizio dell'impresa.*

### **Nota della dott.ssa Valentina De Marco**

#### ***Il problema del rimborso dell'Iva su beni di terzi***

La sentenza in rassegna, emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Foggia, suggerisce un approfondimento in tema di riconoscimento del diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto sui beni ammortizzabili di proprietà di terzi.

La fattispecie riguarda un rimborso ex art. 30, comma 3, lett. c), del d.p.r. n. 633 del 1972, ai sensi del quale è prevista la possibilità per il contribuente di chiedere in tutto o in parte, all'atto della presentazione della dichiarazione annuale Iva, il rimborso dell'eccedenza detraibile *"limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche"*.

In realtà, dietro l'apparente chiarezza di tale disposizione, si celano problematiche non trascurabili che hanno ingenerato frequenti controversie tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria in relazione al diritto del primo ad ottenere il rimborso dell'imposta sui beni ammortizzabili.

Nel commentare brevemente la sentenza dobbiamo necessariamente dare per acquisite le nozioni di immobilizzazioni, di beni ammortizzabili e della

disciplina civilistica e tributaria dell'ammortamento, sulle quali non è, dunque, il caso di diffondersi.

Il nostro intento è quello di offrire un contributo di idee che valga a rafforzare il dispositivo della sentenza, che è di accoglimento del ricorso del contribuente nel senso del pieno riconoscimento del diritto al rimborso dell'eccedenza d'imposta.

In particolare, il ricorrente chiede alla Commissione adita l'accoglimento del ricorso prospettando la legittimità del suo diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile attraverso l'affermazione dei caratteri di *strumentalità* e di *inerenza* dei beni relativamente all'attività dell'impresa, indispensabili all'attribuzione della qualifica di bene ammortizzabile. L'Agenzia delle entrate controdeduce, chiedendo il rigetto del ricorso, di cui evidenzia l'infondatezza, con l'argomento che l'imposta riguardava interventi ed opere realizzate su beni di terzi che non avrebbero potuto essere rimosse e che, quindi, in base all'istituto dell'accessione, sarebbero rimaste acquisite alla proprietà del terreno, per cui nella fattispecie si trattava non già di immobilizzazioni materiali, bensì di immobilizzazioni immateriali le quali non sarebbero state equiparabili a beni ammortizzabili. Ne derivava, sempre secondo l'Ufficio, che non si sarebbe potuto ritenere idoneo ai fini del diritto al rimborso il comodato novennale stipulato tra le parti, perché tale atto non comportava l'effettivo trasferimento nell'immediato del bene, bensì soltanto l'obbligo di trasferimento del terreno alla scadenza del contratto, per cui l'opera ivi costruita restava in proprietà del comodante in virtù dell'istituto dell'accessione (artt. 934 e ss. c.c.).

Il ricorrente a sua volta replicava evidenziando la particolarità del contratto di comodato con il quale egli aveva acquisito il possesso del terreno, particolarità resa evidente dalla clausola secondo la quale alla scadenza (novennale) dello stesso il terreno in questione con tutte le opere e le migliorie apportate dal comodatario sarebbe divenuto di proprietà di quest'ultimo, ossia di esso ricorrente.

Il Collegio disattende la tesi dell'Ufficio – della inammissibilità del rimborso d'imposta – con l'argomento che una lettura dell'art. 30 terzo comma lett. c) del d.p.r. n. 633/72, informata tanto al principio di neutralità dell'Iva quanto al principio di rimborsabilità dell'eccedenza d'imposta desumibile dall'art. 18 della VI Direttiva comunitaria, *“porta(va) a ritenere che, nel nostro ordinamento nazionale, laddove il rimborso viene previsto limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, il termine “ammortizzabile” indicherebbe i beni potenzialmente suscettibili di ammortamento ovvero strumentali all'esercizio dell'impresa, nel senso di beni utilizzabili nel ciclo produttivo dell'attività economica”*.

In particolare, motiva la sentenza, in tema di rimborso Iva assumeva deci-

sivo rilievo l'art. 18 della VI direttiva comunitaria rubricato "Modalità di esercizio del diritto alla deduzione" a norma del quale "qualora per un dato periodo fiscale, l'importo delle deduzioni autorizzate superi quella dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere a rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo le modalità da esso stabilite". Con la conseguenza che la libertà di manovra di cui gli Stati membri dispongono nello stabilire le modalità di rimborso dell'eccedenza di imposta non può spingersi sino al punto di ledere l'inderogabile *principio di neutralità dell'Iva*, dovendo in ogni caso consentire al soggetto passivo il recupero del credito risultante dall'eccedenza d'imposta.

A nostro avviso quella del collegio giudicante è una conclusione più affermata che dimostrata; non ci sembra, infatti, che sia strettamente conseguente dalle premesse, secondo i canoni della deduzione logico-giuridica, né sembra in grado di superare le ragioni del diniego di rimborso argomentate dall'Ufficio.

Sembra evidente:

- a) che il del tutto scontato principio di neutralità dell'Iva sia stato vanamente invocato quale criterio guida per l'interpretazione dell'art. 30 cit. nel senso indicato dalla sentenza;
- b) che dalla richiamata VI direttiva nulla si possa ricavare se non il pacifico principio del rimborso o del riporto dell'eccedenza d'imposta, principio che peraltro è divenuto "norma" proprio con le disposizioni dei primi commi dell'art. 30 cit. sicché – ci sembra – dal testo della direttiva, cui la sentenza si riferisce, non può ricavarsi alcun criterio interpretativo che valga ad ampliare quella fattispecie di (facoltà/diritto al) rimborso i cui estremi fattuali e giuridici sono indicati alla lett. c) del terzo comma: che si tratti dell'imposta relativa "all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e servizi".

E allora, che i beni o le realizzazioni in questione fossero strumentali all'esercizio dell'impresa non risulta controverso nel caso di specie, sicché era da ritenersi pacifica – in astratto e secondo il disposto dell'art. 102 del Tuir e 2426 c.c. – la loro ammortizzabilità. E dunque, ritenuto sussistente il diritto del ricorrente al rimborso dell'Iva, in quanto consequenziale alla detraibilità dell'imposta assolta, circostanza questa peraltro non contestata dall'Ufficio, l'ostacolo era costituito dal fatto che le opere erano state realizzate su suolo in proprietà di terzi e dunque non qualificabili (secondo l'Ufficio) come immobilizzazioni materiali perché non destinate a restare in proprietà del soggetto contribuente.

Ma il caso di specie aveva di particolare – si legge nella sentenza – che il terreno, sul quale le opere erano state realizzate da quel contribuente, era stato

oggetto di un contratto di comodato novennale contenente una clausola, la quale prevedeva che al termine del novennio, il terreno stesso, con tutte le migliorie apportate (le opere in questione), sarebbe divenuto di proprietà dello stesso comodatario.

A tutta prima potrebbe pensarsi che la stipulazione in oggetto – il cui tenore è il seguente: “*trascorsi i nove anni del presente rapporto di comodato la proprietà dell’immobile si trasferirà gratuitamente alla società*” (il comodatario) – sia riconducibile alla figura del preliminare unilaterale (che la legge parifica, per certi effetti, alla proposta irrevocabile) il quale ha la caratteristica per cui una sola parte (il promissario-creditore) ha il diritto di esigere che si addivenga al futuro contratto, mentre l’altra parte non ha diritti ma soltanto obblighi, subordinati alla volontà della prima (che dunque con la stipulazione è divenuta titolare di un diritto potestativo) e non può revocare la promessa.

Ma la clausola suddetta ben si presta ad essere interpretata nel senso che, prescindendosi dalla configurazione in capo al comodante di un obbligo a trasferire, l’effetto reale sia già stato oggetto del consenso delle parti e che detto effetto sia destinato a prodursi con il solo sopravvenire della scadenza del comodato – evento questo che rappresenta necessariamente il momento (*dies a quo*) a partire dal quale l’effetto reale debba verificarsi autonomamente.

In definitiva può ritenersi che quel contratto racchiudeva in sé un trasferimento (acquisto) *virtuale* che è rimasto legato soltanto al raggiungimento di un termine (la scadenza del novennio di comodato), sicché esso si presenta non sostanzialmente diverso dal contratto con effetti reali.

È appunto da tale situazione, se opportunamente valorizzata dal collegio giudicante, che sarebbe stato possibile trarre l’argomento idoneo a superare l’obiezione dell’Ufficio: in realtà quella clausola contrattuale rendeva immediatamente certa l’acquisizione in via definitiva delle opere in proprietà di colui che le aveva realizzate e rendeva possibile qualificare le stesse proprio come immobilizzazioni materiali ammortizzabili; a questo punto, nessuna forzatura interpretativa o lettura in chiave estensiva dell’art. 30 comma 3 lett. c) cit. era necessaria e la norma bastava essa sola, già nella sua formulazione letterale, a rendere giuridicamente ammissibile il diritto al rimborso dell’eccedenza d’imposta. Ci sembra questo un ragionevole e accettabile adattamento della norma alle particolarità del caso di specie<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Con risoluzione n. 445585 del 2 dicembre 1991 l’Agenzia delle entrate chiarisce che «...il legislatore ha fatto riferimento per l’ammissibilità del rimborso ai “beni ammortizzabili”...». Sono ammortizzabili quei beni sottoponibili alla procedura di ammortamento e, precisamente, sia i beni per i quali la procedura di ammortamento è immediatamente attuabile, sia i beni per i quali la procedura di ammortamento sarà applicabile all’atto della realizzazione degli stessi (cfr. risoluzione n. 111/E del 9 aprile 2002). Al fine del rimborso rileva, infatti, solo la natura

**IVA – Rimborso dell'imposta – Art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Termine biennale – Cirscritto ai casi di ripetizione di indebito – Credito riveniente da dichiarazione annuale – Prescrizione decennale – Art. 2946 c.c. – Applicabilità.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: La Cava – Relatore: Cataldo ). Sent. n. 132 del 14 ottobre 2011.

*La disciplina di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, che fa espresso riferimento al ricorso avverso il rifiuto tacito alla restituzione di una imposta, appare circoscritta alle sole situazioni in cui vi sia un diniego di rimborso a fronte di un pagamento indebito. Pertanto, il termine biennale ivi previsto non risulta applicabile nelle ipotesi in cui il contribuente non è tenuto a presentare apposita istanza, avendo già richiesto il rimborso nella dichiarazione annuale Iva e la successiva domanda presentata dallo stesso contribuente è da considerarsi come atto interlocutorio al fine di sollecitare il rimborso di quanto dovuto in forza di una richiesta già formalizzata. Ne consegue che in tali ipotesi è da applicarsi, ai sensi dell'art. 2946 c.c., il termine di prescrizione decennale decorrente dalla data in cui è sorto il rimborso.*

**IVA – Smaltimento rifiuti – Impiego del personale – Carattere di prestazione accessoria – Sussiste – Fatturazione con aliquota ridotta prevista per l'attività principale – Legittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Romano – Relatore: Schilardi). Sent. n. 172 del 12 luglio 2011.

*Ai fini dell'Iva, l'impiego di personale per l'attività di smaltimento rifiuti deve considerarsi elemento accessorio e necessario per lo svolgimento della suddetta attività con la conseguenza che la fatturazione del relativo costo sconta la medesima aliquota ridotta (10%) dell'attività principale.*

ammortizzabile in astratto posseduta dal bene e non l'attualità del processo di ammortamento, collegato nel suo inizio all'effettività dell'uso produttivo del bene, nel senso che fra i beni ammortizzabili sono da ricomprendere anche quelli per i quali la procedura stessa è potenzialmente attuabile (M. BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, Pescara 2000, p. 80).

**IVA – Rimborso – Credito in dichiarazione indicato in compensazione per l’anno seguente – Mancato utilizzo e mancata presentazione della successiva dichiarazione – Autonoma istanza di rimborso – Decadenza dalla presentazione – Termine decennale.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Selicato – Relatore: Aiello). Sent. n. 211 del 13 ottobre 2011.

*Qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d’imposta da utilizzare in compensazione e, successivamente, non lo abbia utilizzato, non ricadendo su di lui l’obbligo di produrre alcuna dichiarazione, non trova applicazione, ai fini del rimborso del relativo importo richiesto con separata istanza, il termine di decadenza previsto dall’art. 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, bensì l’ordinario termine di prescrizione decennale, in quanto l’Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi originariamente effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria.*

**Nota dell’avv. Luigi Quercia**

***La prescrizione del credito Iva e l’omessa esposizione in dichiarazione***

L’esposizione del credito Iva in dichiarazione fa venir meno la necessità di un’apposita istanza ed il relativo termine prescrizione è quello ordinario, decennale, previsto dall’articolo 2946 del codice civile.

Il condivisibile principio, espresso dalla Commissione tributaria regionale della Puglia, sez. staccata di Lecce nella sentenza in commento, trova conferma nella giurisprudenza più recente della Suprema Corte, la quale, con sentenza n. 15229 del 12 settembre 2012, ha chiarito che, ai fini della manifestazione di volontà di ottenimento del rimborso, deve aversi riguardo al fatto che, nella dichiarazione annuale, “*può rinvenirsi l’esplicitazione di una tale volontà ancorché non accompagnata dalla presentazione dell’ulteriore domanda di rimborso*”.

Ancorché abbia natura di dichiarazione di scienza, invero, non v’è dubbio che l’indicazione, da parte del contribuente, di un credito quale somma da ottenere a rimborso, rappresenti una manifestazione di volontà identica a quella contenuta in un’apposita istanza, il che fa venir meno l’obbligo di presentazione di quest’ultima. Come osservato dalla Suprema Corte nella suddetta sentenza, infatti, “*deve tenersi distinta la domanda di rimborso o resti-*

*tuzione del credito d'imposta maturato dal contribuente, da considerarsi già presentata con compilazione nella dichiarazione annuale del quadro relativo che configura formale esercizio del diritto, rispetto alla presentazione altresì del modello di rimborso, che costituisce solo presupposto per l'esigibilità del credito e, dunque, adempimento per dar inizio al procedimento di esecuzione del rimborso. Ne consegue che, una volta esercitato tempestivamente in dichiarazione il diritto, esso non può considerarsi assoggettato al termine biennale di decadenza previsto ora dall'art. 21 proc. trib. (già d.p.r. n. 636, art. 16), ma solo a quello di prescrizione ordinario decennale ex art. 2946 c.c.”.*

È, dunque, con la presentazione della dichiarazione che il contribuente esercita il proprio diritto al rimborso ed è da tale istante che decorre il termine prescrizionale per l'effettuazione del rimborso medesimo da parte dell'Amministrazione.

I giudici della Commissione regionale, inoltre, hanno, implicitamente, riaffermato il principio in base al quale l'effettività del credito Iva, in quanto derivante dalle scritture contabili, fa venir meno l'ostacolo al rimborso rappresentato dalla mancata presentazione della dichiarazione annuale.

Gli stessi, invero, nonostante abbiano sottolineato che “è evidente che il non aver chiesto il rimborso del credito Iva oggetto di contenzioso già con la presentazione di Unico 2000 costituisce un errore della contribuente”, hanno, tuttavia, confermato l'accoglimento delle ragioni della contribuente.

Con la circolare n. 34 del 6 agosto 2012, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, invertendo la rotta rispetto ai propri precedenti sul tema, ha negato il diritto del contribuente che abbia ommesso di esporre in dichiarazione un credito Iva a beneficiare del relativo rimborso, ancorché il credito risulti effettivamente spettante. Facendo prevalere, infatti, l'aspetto meramente formale su quello sostanziale, l'Agenzia ritiene corretto il recupero del credito Iva indicato nella dichiarazione successiva a quella omessa mediante la procedura prevista dall'articolo 54 bis del d.p.r. 633 del 1972, fermo restando (ed è questo passaggio che genera le maggiori perplessità) il diritto del contribuente a vedersi riconosciuto il rimborso, attivandosi con apposita istanza (“in caso di omessa dichiarazione annuale il contribuente non può riportare l'eccedenza di Iva detraibile nella dichiarazione dell'anno successivo, né chiederne il rimborso nelle ipotesi regolate dall'articolo 30 medesimo. Ne consegue la legittimità dell'operato degli uffici nell'ambito della procedura di cui all'articolo 54 bis del d.p.r. n. 633 del 1972, che è volta tra l'altro, a “correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni”, che nel caso di specie risulta omessa. Il credito, pertanto, non essendo stato dichiarato nell'anno in cui è maturato, non è utilizzabile in detrazione del debito d'imposta in una

*dichiarazione successiva, a nulla rilevando che lo stesso sia, in ipotesi, effettivamente maturato (...). Nella fattispecie in esame, qualora venga riscontrata l'effettività del credito, il contribuente è ammesso al rimborso dell'eccedenza medesima, attraverso la procedura di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. È pertanto possibile che alla pretesa dell'Amministrazione, conseguente alla liquidazione della dichiarazione nella quale è riportato il credito maturato in un anno per il quale è stata omessa la relativa dichiarazione, faccia seguito il diritto del contribuente al rimborso del medesimo credito oggetto di recupero").*

Questa impostazione, tuttavia, non appare condivisibile.

Nel presupposto, infatti, di un credito Iva effettivo in quanto risultante dalla contabilità, diventa illogica la pretesa di recuperare il credito esposto in dichiarazione sol perché la dichiarazione precedente è stata omessa, tanto più che del credito si riconosce la spettanza tanto da "invitare" il contribuente a presentare, nei termini, un'apposita istanza.

Del resto, era stata proprio questa la strada seguita, fino ad ora, dall'Amministrazione, la quale aveva avuto modo di precisare che, in sede di accertamento, il credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale precedente deve essere computato in detrazione nell'anno successivo, ancorché in tale anno la dichiarazione sia stata omessa, dovendosi ritenere estensibile, anche a tale fattispecie, il disposto di cui al citato art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997.

Se è vero, dunque, che deve darsi priorità al profilo sostanziale (rappresentato dall'esistenza del credito) rispetto a quello meramente formale (rappresentato, invece, dalla omessa dichiarazione del credito stesso), dunque all'attività accertativa in senso lato (finalizzata proprio alla verifica del credito), appare difficilmente comprensibile un orientamento il cui scopo sembrerebbe essere quello di sanzionare un errore formale, essendo garantito il rimborso dell'imposta e dei relativi interessi.

#### **IVA – Condono – Legge n. 289 del 2002 – Illegittimità per contrasto con la normativa comunitaria – Proroga del termine di accertamento – Inesistenza – Decadenza dell'Ufficio – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Pellerino – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 426 del 20 settembre 2012.

*A seguito della sentenza della Corte di Giustizia 17 luglio 2008, causa C-132/06, che ha dichiarato l'illegittimità del condono Iva per essere quest'ultima un'imposta transnazionale su cui il singolo Stato europeo non può decidere autonomamente, discende quale conseguen-*

*za immediata l'illegittimità di tutti gli accertamenti notificati dall'Ufficio usufruendo della proroga dei due anni, prevista dall'art. 10 della legge del n. 289 del 2002<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Un'importantissima decisione: la prima in Italia che in materia di Iva – dopo la dichiarazione di illegittimità del condono Iva da parte della Corte di Giustizia 17 luglio 2008, Causa C-132706 – ha dichiarato l'illegittimità della proroga di due anni del termine di decadenza entro cui il fisco può emettere accertamenti nei confronti di chi non ha presentato istanza di condono o ha presentato un'istanza non regolare. Alla luce della bocciatura del condono Iva da parte della Corte Ue, l'accertamento Iva notificato oltre il termine quinquennale previsto dal testo unico dell'Iva deve essere integralmente annullato.

## TRIBUTI INDIRETTI

### **IMPOSTA DI REGISTRO – Accertamento di maggior valore – Giustificazione – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Lancieri). Sent. n. 24 dell' 8 aprile 2011.

*L'obbligo di motivazione degli atti impositivi (nella specie, avviso di accertamento) può ritenersi soddisfatto solo se il contribuente sia messo in grado di esercitare compiutamente il proprio diritto di difesa. È da ritenersi che l'obbligo non sia rispettato allorchè l'Ufficio si sia limitato ad indicare un documento (rogito di compravendita) che esso abbia assunto a parametro per la diversa valutazione del valore del bene, senza indicare le ragioni giustificative del maggior valore accertato.*

### **IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE – Accertamento – Stima Ute – Valenza – Mera perizia di parte.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Selicato – Relatore: Aiello). Sent. n. 10 del 2 febbraio 2012.

*Le stime Ute prodotte in giudizio dall'Agenzia delle entrate hanno valore di mere perizie di parte, in quanto l'Ute, essendo un'articolazione tecnica dell'A.f., è un ufficio ontologicamente legato all'ente impositore e, quindi, le relative valutazioni hanno natura di atto pubblico limitatamente alla provenienza e non, pertanto, per il contenuto.*

### **IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE – Accertamento – Stime, relazioni e perizie redatte dall'Agenzia del Territorio – Valore probatorio – Non sussiste – Valore di atto pubblico – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Quarta). Sent. n. 263 del 10 maggio 2011.

*Le stime, le relazioni o perizie redatte dagli Uffici provinciali dell'Agenzia del territorio sono prive di qualsivoglia attributo di obiettività e*

*certezza, provenendo da un organo che appartiene a quella stessa Amministrazione che è diretta parte in causa. Esse, pertanto, difettano di valore probatorio di atto pubblico, non essendo consentito all'Amministrazione precostituire prove mediante atti unilateralmente redatti che estrinsecano meri giudizi ed opinioni personali dei loro estensori.*

**IMPOSTA DI REGISTRO – Atti giudiziari – Decreto di omologazione del concordato preventivo – Imposta proporzionale – Inapplicabilità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Buquicchio – Relatore: Palmisano). Sent. n. 12 dell'8 febbraio 2012.

*Il decreto di omologazione del concordato preventivo, che, in base agli artt. 160 e 161 della legge fallimentare, il Tribunale emette all'esito di un controllo di mera regolarità formale in ordine alla proposta di accordo intervenuta tra il soggetto in stato di crisi e i suoi creditori, non dà luogo ad una nuova situazione attiva di natura patrimoniale, sicchè è assoggettabile non già all'imposta proporzionale di registro (art. 8 prima parte lett. b) della tariffa), bensì all'imposta fissa.*

**Nota del dott. Massimo Plasmati**

***Concordato preventivo e imposta di registro***

**La vicenda.** Nella sentenza in commento la Corte di merito si sofferma sul trattamento fiscale, ai fini della corretta applicazione dell'imposta di registro, del decreto di omologazione del concordato preventivo ai sensi degli art. 160 e seguenti della legge fallimentare.

La vicenda, sottoposta all'esame del giudice di prime cure, trae origine dall'impugnazione di un avviso di liquidazione con il quale è stato richiesto dall'Agenzia delle entrate il pagamento dell'imposta proporzionale del 3% sul decreto di omologazione di un concordato preventivo in luogo della imposta fissa applicata in sede di registrazione.

L'Amministrazione finanziaria, infatti, nell'atto impositivo ha ritenuto corretto applicare la lettera b) dell'art. 8 della tariffa – parte prima – allegata al d.p.r. 131/86 (secondo cui si applica l'imposta con l'aliquota del 3% agli atti dell'autorità giudiziaria recanti condanna al pagamento di somme e valori) in luogo della lettera g) dello stesso articolo (secondo cui l'imposta si applica nella misura fissa agli atti di omologazione).

Sull'assunto a fondamento della pretesa dell'Amministrazione finanziaria

si appuntano le censure del ricorrente, il quale, nel contestare la pretesa così come formulata dall'Ufficio impositore, ritiene invece applicabile la sola imposta fissa di registro proprio ai sensi della predetta lettera g) dell'art. 8 della tariffa – parte prima – allegata al d.p.r. 131/86.

Sulla controversia è intervenuta la pronuncia in commento, nella quale il giudice di merito, accogliendo il ricorso, motiva la propria decisione facendo leva sulla natura non costitutiva del decreto di omologazione del concordato con il quale il giudice si limita ad effettuare un mero controllo di legalità.

### **Il concordato preventivo: natura del giudizio di omologazione del decreto.**

La disciplina del concordato preventivo, contenuta negli articoli 160 e seguenti della legge fallimentare, è articolata in tre fasi: la prima fase ha inizio su impulso del debitore tramite la presentazione della domanda di ammissione alla procedura; la seconda fase consiste nella delibera sulla proposta di concordato da parte dei creditori e la terza fase consiste nella omologazione della predetta delibera.

L'intervento dell'autorità giudiziaria, nel corso dell'intera procedura, non è mai previsto dal legislatore esteso al merito e ai contenuti della proposta di concordato.

In altri termini la legge attribuisce all'imprenditore in stato di crisi la libertà di definire liberamente il contenuto della proposta di concordato preventivo con due limitazioni:

- se la proposta di concordato prevede che i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca, non vengano soddisfatti integralmente, è necessario che il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d);

- se la proposta di concordato prevede la suddivisione in classi, è necessario che il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione.

Il Tribunale, quindi, può dichiarare inammissibile la domanda solo quando:

- il ricorrente non è un imprenditore oppure è un imprenditore, ma non è in stato di crisi;

- la proposta di concordato, dal punto di vista dei contenuti, non rispetta le due limitazioni innanzi menzionate;

- la domanda, proposta tramite ricorso, è carente della documentazione richiesta dall'art.161 della legge fallimentare.

In caso di ammissione alla procedura il tribunale nomina gli organi (giudice delegato, commissario e comitato dei creditori).

Nel corso della procedura non viene riconosciuto al giudice delegato alcun potere in merito alla decisione circa la convenienza o meno della proposta; il giudice delegato, piuttosto, svolge un ruolo di controllo del rispetto della procedura e, allo stesso tempo, è chiamato ad autorizzare gli atti di straordinaria amministrazione in pendenza della procedura medesima.

La valutazione circa la convenienza della proposta è rimessa esclusivamente ai creditori, di modo che la successiva omologazione del concordato da parte del tribunale consiste solamente in una presa d'atto dell'esistenza di un accordo tra i soggetti legittimati, accordo raggiunto nel rispetto di tutte le regole che presiedono allo svolgimento della procedura medesima.

Alla luce delle considerazioni che precedono appare giustificato ritenere che il giudice non sia chiamato o legittimato a svolgere un controllo di merito in sede di omologazione del concordato preventivo, ma si debba limitare ad un controllo di regolarità formale.

**Il controllo di regolarità formale e le ricadute fiscali.** Dal punto di vista tributario e segnatamente sul versante relativo all'applicazione dell'imposta di registro, l'assunto in base al quale il giudice non sia chiamato o legittimato a svolgere un controllo di merito in sede di omologazione del concordato preventivo, ma si debba limitare ad un controllo di regolarità formale, è di non poco conto.

Infatti qualora si dovesse condividere tale ricostruzione, si potrebbe anche ritenere corretta l'applicazione dell'imposta fissa di registro. Viceversa, qualora si dovesse ritenere che il decreto di omologa dà luogo ad una nuova situazione soggettiva in esito ad un giudizio di cognizione piena, allora si dovrebbe applicare l'imposta proporzionale di registro relativa agli atti giudiziari che recano condanna al pagamento di somme di denaro.

In proposito, mentre la Corte di Cassazione, (cfr. sentenza 7 maggio 2007 n. 10352 e 18 maggio 2007 n. 11585) si è espressa per l'applicazione dell'imposta fissa, accogliendo la tesi del controllo di regolarità formale, l'Agenzia delle entrate ha assunto, inizialmente, una posizione contraria.

Nella risoluzione n. 28/E del 31 gennaio 2008 si legge, infatti, che il giudizio di omologazione è un giudizio a cognizione piena, durante il quale il tribunale è chiamato ad effettuare una valutazione di merito; il procedimento, in altri termini, ha natura complessa: volontario, come iniziativa della domanda; di cognizione quando si accerta l'esistenza dei presupposti per l'ammissione della procedura e la volontà dei creditori.

In tal senso anche la circolare 5 luglio 1991 n. 35, secondo cui l'omologazione non è un mero momento di controllo rispetto all'autonomia espressa dal patto concordatario, ma un atto giurisdizionale autoritativo che, conclu-

dendo una complessa procedura, realizza per forza propria l'effetto generale dell'obbligatorietà del concordato.

Tuttavia, di fronte all'ulteriore presa di posizione della Cassazione (sentenza 7 settembre 2010 n. 19141) anche l'Agenzia delle entrate ha ultimamente modificato il proprio orientamento con la risoluzione del 26 marzo 2012 n. 27 e con la circolare 27/E del 21 giugno 2012 nelle quali, tuttavia, l'Amministrazione ritiene di dover differenziare il trattamento fiscale applicabile nel caso di concordato preventivo con garanzia o con cessione dei beni dalla ipotesi di concordato preventivo con trasferimento dei beni al terzo assunto.

Nel primo caso si applicherebbe l'imposta fissa, mentre nel secondo caso si dovrebbe applicare l'imposta proporzionale.

**IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Compravendita di suolo edificabile – Piano di lottizzazione – Approvazione successiva alla stipula – Ritardo imputabile alla P.a. – Art. 33, c. 3, della legge n. 388 del 2000 – Applicabilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Gurrado). Sent. n. 63 del 6 maggio 2011.

*È applicabile l'agevolazione prevista dall'art. 33, c. 3 della legge n. 388 del 2000, in presenza di un piano di lottizzazione adottato dal consiglio comunale ed approvato non dal sindaco ma dal commissario straordinario, successivamente alla stipula dell'atto di compravendita di un suolo, in quanto il ritardo non è da imputarsi al contribuente.*

**IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Immobili destinati ad uso abitativo – Immobile ceduto da un Comune – Applicazione dell'aliquota dell'1% – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia – Sez. XXII (Presidente: Selicato – Relatore: Rango). Sent. n. 197 del 21 settembre 2011.

*L'atto con cui un Comune vende un immobile ad un acquirente che svolge professionalmente attività di rivendita di beni immobili sconta l'imposta di registro all'1%, ai sensi dell'art. 1 della parte I della tariffa del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, quando contiene la dichiarazione da parte dell'acquirente di voler rivendere l'immobile entro tre anni mutandone la destinazione all'uso abitativo; in questo caso il Comune è soggetto passivo Iva avendo posto in essere un'attività di diritto privato.*

**IMPOSTA DI REGISTRO – Cessione della maggioranza delle quote societarie – Configurabilità di cessione di azienda – Art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986 – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Cerase). Sent. n. 354 del 29 dicembre 2011.

*È possibile ipotizzare una cessione di azienda, in luogo della dichiarata cessione delle quote sociali, soltanto nel caso in cui la società ceda l'intero pacchetto di partecipazioni a terzi. Ne consegue che non si concretizza elusione nel caso in cui non venga ceduta anche la partecipazione più piccola, ma la stessa rimanga in capo ad uno dei soci originari.*

**Nota redazionale**

Per un approfondimento della tematica, si rimanda al contributo dottrinale del prof. avv. Giuseppe Corasaniti, in questo Massimario a pag. 228 e ss..

**IMPOSTA DI REGISTRO – Atti giudiziari – Versata per la registrazione di un decreto ingiuntivo – Ripetizione dell'indebito per la parte non dovuta – Legittimazione attiva – Spetta al debitore ingiunto condannato alle spese del procedimento monitorio.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Silvestri – Relatore: Viola). Sent. n. 39 del 19 gennaio 2012.

*Legittimato alla domanda di ripetizione dell'imposta di registro per la parte non dovuta (nella specie, l'eccedenza tra la tassa fissa applicabile ex lege e quella proporzionale erroneamente applicata e riscossa) non è il creditore che abbia registrato l'atto e versato il tributo (un decreto ingiuntivo) bensì il debitore, allorchè il decreto d'ingiunzione rechi la condanna dello stesso al pagamento (anche) delle spese del procedimento, tra le quali debbono considerarsi comprese quelle di registrazione.*

**Nota redazionale**

**Soluzione assai... dubbia**

Terzo compito del giudice di merito: qualificare l'azione proposta (il primo, comune a tutti i giudici di ogni ordine e grado: non separarsi mai dai codici, alla cui prelimi-

nare lettura il pensiero segua e si conformi; il secondo: l'interpretazione della domanda); il quarto: verificarne lo schema legale al fine di individuarne gli elementi tipici (*personae, petitum, causa petendi*).

Il quinto compito è quello di non spingersi a cogliere fiori fuori del campo: *id est*, extrapetizione e ultrapetizione.

Come pro-memoria sul tema segnaliamo questo:

*Legitimatio ad causam*: "identità della persona dell'attore con la persona cui la legge dà il potere di agire, cioè l'azione a quel determinato fine e identità del convenuto con la persona di fronte a cui tale potere è dato" (così scriveva un antico Maestro la cui lezione ancora oggi separa, divide, discrimina dagli altri coloro che ebbero la fortuna di apprendere).

Si tenga presente anche Cass. n. 14177 del 2011: *La legittimazione ad agire costituisce una condizione dell'azione diretta all'ottenimento, da parte del giudice, di una qualsiasi decisione di merito, la cui esistenza è da riscontrare esclusivamente alla stregua della fattispecie giuridica prospettata dall'azione, prescindendo, quindi, dalla effettiva titolarità del rapporto dedotto in causa che si riferisce al merito della causa, investendo i concreti requisiti di accoglibilità della domanda e, perciò, la sua fondatezza. Ne consegue che, a differenza della "legitimatio ad causam" (il cui eventuale difetto è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio), intesa come il diritto potestativo di ottenere dal giudice, in base alla sola allegazione di parte, una decisione di merito, favorevole o sfavorevole, l'eccezione relativa alla concreta titolarità del rapporto dedotto in giudizio, attenendo al merito, non è rilevabile d'ufficio, ma è affidata alla disponibilità delle parti e, dunque, deve essere tempestivamente formulata.*

È la stessa norma dell'art. 2033 cod. civ. a darci la precisa configurazione dell'indebito oggettivo (*condicio indebiti sine causa*) e ad indicare il soggetto attivo dell'azione in "chi ha eseguito un pagamento non dovuto", sicché all'esercizio dell'azione sono legittimati attivo e passivo rispettivamente, ed esclusivamente, il *solvens* e l'*accipiens*. Le cose non cambiano se l'*indebito* riguarda un rapporto tributario (v. ad esempio gli artt. 37 e 38 del d.p.r. n. 602/73, l'art. 77 del d.lgs. n.131 del 1986, 40 e 42 del d. lgs. n. 346 del 1990) identificandosi il *contribuente* indicato nelle norme con il soggetto che ha pagato l'imposta.

Nel caso di specie, il debitore cui l'ingiunzione era diretta nulla aveva versato (e nulla doveva versare all'Ufficio impositore) sicché non era lui il soggetto legittimato attivo alla ripetizione dell'indebito nei confronti dell'Ufficio medesimo.

A nulla rileva, sempre rispetto alla legittimazione attiva all'azione di ripetizione della tassa di registrazione, che lo stesso debitore sia stato condannato a pagare, con l'ingiunzione e abbia poi effettivamente pagato al creditore – secondo la condanna – tra le spese del procedimento anche quelle indebitamente versate in misura maggiore dal creditore, perchè tale pagamento riguarda il rapporto tra dette parti, estraneo alla materia che dell'*actio indebiti* costituisce l'oggetto e per il quale, peraltro, la giurisdizione è del giudice ordinario.

In conclusione, la rivalsa del creditore nei confronti del debitore ingiunto, secondo la

pronuncia di condanna contenuta nell'ingiunzione – della quale il giudice tributario dell'*actio indebiti* non è chiamato ad occuparsi, come non è chiamato ad occuparsi dei diritti che il debitore potrà vantare e delle azioni che lo stesso potrà esperire verso il creditore per ciò che egli avrà pagato più del dovuto – non priva il creditore medesimo della esclusiva legittimazione, in quanto *solvens*, a richiedere all'Ufficio tributario la restituzione dell'imposta per la parte non dovuta.

**IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI – Agevolazioni ed esenzioni – Edilizia residenziale pubblica – D.p.r. n. 601 del 1973, art. 32, comma secondo – Applicabilità – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente – Relatore: Scimè).  
Sent. n. 191 del 27 aprile 2011.

*L'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastali prevista dall'art. 32 secondo comma del d.p.r. n. 601/1973 non è applicabile nel caso in cui il negozio di trasferimento intervenuto tra un privato ed una società cooperativa edilizia, costituita tra privati senza il concorso finanziario dello Stato, abbia ad oggetto suoli edificatori da destinare in parte, sulla base di stipulande convenzioni con il Comune, all'edilizia residenziale pubblica.*

*Condizione essenziale per detta esenzione è, infatti, che si tratti dell'attuazione di piani ex lege n. 167 del 1962 in favore di istituti autonomi, di cooperative edilizie o società con prevalente partecipazione statale.*

**IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI – Trasferimento coattivo di bene immobile – Condizione sospensiva – Applicazione imposta ipotecaria e catastale – Avveramento condizione – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Altamura). Sent. n. 25 del 15 marzo 2012.

*In caso di trasferimento coattivo di bene immobile sottoposto a condizione sospensiva disposta dal giudice, le imposte ipotecarie e catastali, in aggiunta all'imposta di registro applicata per la registrazione della sentenza civile, sono dovute solo allorchè si sia realizzata la predetta condizione.*

**TRIBUTI INDIRETTI – Dogane – Sanzioni – Opere in prossimità della linea doganale – Autorizzazione ex art. 19 del d.lgs. n. 347 del 1990 – Violazione – Condizioni.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Papia – Relatore: De Risi). Sent. n. 77 del 19 aprile 2011.

*In presenza di varianti apportate ad opere, site in prossimità della linea doganale, già autorizzate dall’Agenzia delle dogane, è necessaria una ulteriore specifica autorizzazione nella sola ipotesi in cui si tratti di interventi che comportino una alterazione della conformazione fisica e della volumetria dei manufatti, tale da ostruire la libera visuale della linea doganale.*

**TASSE SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE – Servizio radiomobile di telecomunicazioni – Ingiunzione – Impugnazione – Oggetto – Rapporti tra l’utente e il gestore di telefonia mobile – Inammissibilità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Caporusso). Sent. n. 89 del 10 maggio 2012.

*Ogni questione concernente il rapporto tra l’utente di apparecchi del servizio radiomobile e il gestore (nel caso di specie la Tim spa) è estraneo alla controversia tributaria tra l’utente medesimo e l’Agenzia delle entrate, che il primo introduca con l’impugnazione dell’ingiunzione che l’Agenzia emette, a seguito di segnalazione da parte del gestore medesimo, per il recupero della tassa di concessione governativa.*

**IMPOSTE INDIRETTE – Ecotassa – Natura di accisa – Legge n. 449 del 1997 – Applicazione immediata – Sussistenza – Regolamento (d.p.r. n. 416 del 2001) – Applicazione soltanto dalla sua emanazione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Corvaglia – Relatore: Marcuccio). Sent. n. 79 dell’ 8 aprile 2011.

*La c.d. “ecotassa” (ai sensi della legge n. 449 del 1997) ha natura di accisa, giusta la configurazione del tributo che è ricollegato stretta-*

*mente al consumo di combustibile nei grandi impianti in quanto generatori di emissioni inquinanti. La legge n. 449 del 1997 è di immediata applicazione, prescindendosi dal preannunciato regolamento, atteso che essa disciplina compiutamente, agli artt. da 29 a 32, ogni aspetto soggettivo, quantitativo e temporale del tributo, nonché le modalità del relativo pagamento, onde l'efficacia del regolamento prende avvio dalla sua emanazione, mentre il periodo pregresso resta regolato dalle disposizioni della stessa legge.*

## DIRITTI E TRIBUTI LOCALI

### **TRIBUTI LOCALI – Ici – Accertamento e liquidazione – Proroga dei termini in scadenza al 31 dicembre 2003 – Violazione del divieto d'irretroattività della legge tributaria – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: Gurrado). Sent. n. 190 del 5 agosto 2011.

*La proroga dei termini per la liquidazione e l'accertamento, ex art. 2, comma 33, della legge n. 350 del 2003, non viola il principio di irretroattività della legge tributaria (art. 3 della legge n. 212 del 2000), poiché lo Statuto dei diritti del contribuente consente la retroattività in caso di espressa previsione.*

### **TRIBUTI LOCALI – Ici – Avviso di accertamento ed avviso di liquidazione – Differenza – Termini di decadenza dell'azione amministrativa – Artt. 8 e 11 comma 2, d.lgs. n. 504 del 1992 – art. 1 comma 161, legge n. 296 del 2006 ed art. 2963 c.c..**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente: Buccino – Relatore: Cataldo). Sent. n. 14, parte II, del 5 marzo 2012.

*La liquidazione dell'imposta ricorre ogni qual volta l'Ufficio riscontri un minor versamento rispetto a quanto autonomamente dichiarato dal contribuente e tale ipotesi non ricorre allorché nella dichiarazione Ici vengano riscontrate delle infedeltà riconducibili al possesso dei requisiti di legge per beneficiare di un'aliquota agevolata o di una detrazione. In tale ipotesi devono essere applicati i più ampi termini di decadenza previsti per l'accertamento.*

### **TRIBUTI LOCALI – Ici – Base imponibile – Determinazione – Immobile non accatastato – Criterio della comparazione – Illegittimità.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente: Morlacco – Relatore: Zoppo). Sent. n. 43 del 23 aprile 2012.

*Nella determinazione della base imponibile ai fini del computo dell'imposta comunale per gli immobili non accatastati, il c.d. "metodo della comparazione" è da ritenersi illegittimo atteso che il disposto dell'art. 5 del d.lgs. n. 504 del 1992 non consente altri criteri di determinazione se non quelli della rendita catastale (principale) e, in subordine, per gli immobili non accatastati, del costo di realizzazione dell'immobile.*

**TRIBUTI LOCALI – Ici – Detrazione per l'abitazione principale – Art. 8, c. 2, d.lgs. n. 504 del 1992 – Residenza ex art. 43 c.c. – Presunzione – Prova contraria – Incombe al contribuente.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente: Buccino – Relatore: Cataldo). Sent. n. 14, parte I, del 5 marzo 2012.

*In tema di Ici, al fine della detrazione per l'abitazione principale deve farsi riferimento, in mancanza di prova contraria fornita dal contribuente, alla presunzione semplice della residenza anagrafica. Il mero riferimento alla dichiarazione di residenza per la funzione militare in luogo diverso da quello di dimora non è sufficiente al fine della applicabilità della suddetta detrazione, soprattutto laddove il contribuente, ai fini di altra imposta (Tarsu), abbia dichiarato – con apposita istanza – che l'immobile non è utilizzato.*

**TRIBUTI LOCALI – Ici – Rendita catastale – Rideterminazione con sentenza – Avviso di liquidazione – Termine di decadenza – Decorrenza – Dal passaggio in giudicato.**

**IDEM – Efficacia retroattiva della sentenza – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: Rango). Sent. n. 50, parte I, dell'11 maggio 2012.

*In tema di Ici, nel caso di rideterminazione della rendita catastale in sede giudiziale, il termine per la notifica dell'avviso di liquidazione decorre dal passaggio in giudicato della sentenza, costituendo questa un provvedimento non meramente modificativo, ma diretto a ripristinare la correttezza o la legittimità dell'atto di attribuzione della rendi-*

*ta da parte dell'Agenzia del territorio. La sentenza con la quale viene rettificata la rendita catastale ha efficacia retroattiva.*

**TRIBUTI LOCALI – Ici – Art. 59 del d.lgs. n. 446 del 1997 – Termine quinquennale per la notifica degli avvisi di accertamento – Applicabilità a tutti i rapporti non ancora definiti.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente – Relatore: Scimè). Sent. n. 335 del 28 novembre 2011.

*Il regolamento comunale emanato in materia di Ici ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, che stabilisce il termine quinquennale per la notifica degli avvisi di accertamento, è da ritenersi applicabile a tutti i rapporti non ancora definitivi.*

**TRIBUTI LOCALI – Imposta sulla pubblicità – D.lgs. n. 507 del 1993 – Presupposto – Centro commerciale – Luogo aperto al pubblico – Esclusione dall'imposta – Non sussiste.**

**IDEM – Insegne di limitata superficie – Notevole distanza dalla sede di esercizio dell'attività – Esclusione dall'imposta – Art. 17 del d.lgs. n. 507 del 1993 – Non sussiste.**

**IDEM – Prova fotografica del cartello relativa ad un periodo di imposta – Inesistenza di concreti elementi per dimostrare l'esistenza del cartello in anni precedenti – Assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'ente impositore – Non sussiste – Presunzione di continuità – Art. 8 del d.lgs. n. 507 del 1993 – Valenza per le annualità pregresse – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente – Relatore: Tomasichio). Sent. n. 7 del 18 gennaio 2012.

*Il presupposto normativo dell'imposta sulla pubblicità è costituito dalla "funzione pubblicitaria" dei cartelli per i quali è prevista l'imposta, essendo soggetta a tributo ogni comunicazione con il pubblico che risulti obiettivamente idonea a far conoscere a possibili acquirenti il nome, l'attività, il prodotto di un'azienda, a prescindere dal carattere effettivamente reclamistico. Il fatto che detta pubblicità venga svol-*

*ta in un luogo aperto al pubblico, quale è un centro commerciale per grossisti, non la esclude dall'applicazione dell'imposta, in considerazione del fatto che l'accesso al suddetto centro è consentito alla generalità dei cittadini (a differenza del vero e proprio acquisto riservato ai grossisti).*

*L'esclusione dall'applicazione dell'imposta in relazione alle insegne di limitata superficie vale solo per quelle che contraddistinguono la sede dove si svolge l'attività e non per quelle lontane dal relativo edificio.*

*L'onere probatorio del rapporto impositivo grava in via esclusiva sull'ente impositore, in qualità di attore in senso sostanziale. Tuttavia, quando questi abbia fornito sufficienti indizi diretti ad affermare la sussistenza dell'obbligazione, il contribuente è tenuto ad allegare elementi probatori diretti a sostenere le proprie eccezioni. Qualora l'ente impositore non abbia fatto riferimento ad alcun elemento concreto per dimostrare la preesistenza di un cartello pubblicitario rispetto alla data del rilievo fotografico, non può dirsi assolto il predetto onere probatorio, anche in relazione al fatto che la presunzione di continuità posta dall'art. 8 del d.lgs. n. 507 del 1993 può valere per le annualità successive rispetto alla data della dichiarazione di imposta e non per quelle pregresse.*

### **Nota del dott. Claudio Sciancalepore**

#### ***La tassazione dei messaggi pubblicitari nei luoghi aperti al pubblico***

**Il caso.** L'imposta comunale sulla pubblicità è disciplinata dal d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 e colpisce la disponibilità dell'impianto attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso. È attratta a tassazione, giusta art. 5 del d.lgs. n. 507/93, la diffusione di messaggi pubblicitari "in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile" che avvenga nel territorio comunale. Tale diffusione è assoggettata a tassazione solo se effettuata nell'esercizio di un'attività economica, con il precipuo fine di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero finalizzata a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato.

Il caso sottoposto ai giudici della Commissione tributaria provinciale di Bari attiene alla debenza del tributo quando i cartelli pubblicitari siano posti in un centro commerciale per grossisti. A detta del ricorrente l'imposta non è

dovuta in quanto non si realizza il presupposto impositivo di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 507/93: l'obbligazione tributaria non può sorgere in quanto detto centro commerciale non è un luogo pubblico o aperto al pubblico. I giudici di prime cure, invece, hanno stabilito che, sebbene il centro commerciale sia destinato ai grossisti, l'accesso allo stesso è consentito a qualsiasi soggetto privato. Si tratta, infatti, di un centro commerciale il cui ingresso non è riservato ai soli commercianti all'ingrosso, ma si estende alla generalità dei cittadini qualificandosi come un luogo aperto al pubblico. Ricorrendo, dunque, il presupposto impositivo dell'imposta comunale sulla pubblicità, i giudici stabiliscono la spettanza del tributo.

L'imposta comunale sulla pubblicità, dunque, trova applicazione con riferimento ai soli messaggi pubblicitari tenuti in luoghi pubblici o aperti al pubblico mentre le comunicazioni pubblicitarie in luoghi privati non sono attratte a tassazione.

Una fattispecie simile a quella in commento concernente un centro commerciale questa volta effettivamente riservato ai grossisti, era stata sottoposta pochi mesi prima ad altri giudici tributari baresi, i quali hanno applicato la stessa *ratio decidendi*. La Commissione tributaria provinciale di Bari, sez. X, nella sentenza 26 luglio 2011 n. 185/10/11, ha stabilito l'insussistenza del presupposto impositivo per la cartellonistica, le insegne ed i manifesti collocati all'interno di un centro commerciale all'ingrosso. L'accesso a detto centro commerciale, diversamente da quello oggetto della sentenza in esame, era destinato soltanto ad operatori economici qualificati quali grossisti e dettaglianti titolari di partita Iva<sup>1</sup>, per cui l'affissione in questo *shopping center* non era rivolta al grande pubblico dei consumatori finali, ma solo a particolari agenti economici facendo venir meno il presupposto impositivo<sup>2</sup>. Si tratta, infatti, di una diffusione di messaggi pubblicitari avvenuta in un luogo privato e non pubblico o aperto al pubblico.

**Le differenze tra luoghi privati e luoghi pubblici o aperti al pubblico.** Sebbene in linea teorica vi sia una chiara differenza tra luoghi privati e luoghi pubblici o aperti al pubblico, nella realtà fattuale spesso non vi è una netta linea di demarcazione che distingua le due fattispecie, dando luogo ad incertezze nell'applicazione dell'imposta. Il d.lgs. n. 507/93, infatti, non chiarisce le differenze tra i due luoghi; tantomeno il previgente d.p.r. 26 ottobre 1972,

<sup>1</sup> In tal senso si veda G. DURANTE, *Imposta non è dovuta se la pubblicità è su area privata*, in *Azienditalia*, 2012, 1, 22 ss.

<sup>2</sup> Per un'analisi sul presupposto impositivo dell'imposta comunale sulla pubblicità si veda A. URICCHIO, *La delimitazione della fattispecie nell'imposta di pubblicità tra orientamenti giurisprudenziali e prospettive di riforma*, in *Riv. trib. loc.*, 2009, 4, 369 e ss.

n. 639 che dettava disposizioni in tema di imposta comunale sulla pubblicità.

Si è reso, così, necessario un intervento giurisprudenziale per chiarire la questione. La Corte di Cassazione nella sentenza n. 1930 del 9 marzo 1990, sebbene con riferimento al previgente art. 6 del d.p.r. n. 639/72, ha stabilito che “*il presupposto dell'imponibilità va ricercato nell'astratta possibilità del messaggio, in rapporto all'ubicazione, di avere un numero indeterminato di destinatari, che diventano tali solo perché vengano a trovarsi in quel luogo determinato*”<sup>3</sup>. Viene, così, assoggettato all'imposta comunale sulla pubblicità qualsiasi mezzo di comunicazione con il pubblico obiettivamente idoneo a far conoscere indiscriminatamente alla massa indeterminata di possibili acquirenti ed utenti il nome, l'attività ed il prodotto di una azienda, indipendentemente dalla ragione e finalità della sua adozione. Ai fini della sussistenza del presupposto impositivo è necessario, dunque, che il messaggio pubblicitario sia visibile alla generalità di soggetti.

Sono state, così, attratte a tassazione le installazioni pubblicitarie esposte presso un punto vendita riportanti immagini di prodotti venduti all'interno dello stesso negozio che superassero i limiti dimensionali di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 507/93 (mezzo metro quadrato). Analogamente il tributo è dovuto anche con riferimento ai cartelloni di grandi dimensioni esposti sul fabbricato dell'azienda nei quali sia riprodotta la ragione sociale dell'impresa<sup>4</sup> ed ai segnali turistici e di territorio di indicazione stradale, in specie i segnali di avvio a fabbriche e stabilimenti, ove viene racchiuso il riferimento nominativo a una determinata ditta.

Anche la prassi amministrativa ha fatto propria la tesi della giurisprudenza di legittimità: nella risoluzione del Min. finanze – Dip. entrate fiscalità locale – serv. IV del 23 settembre 1995, n. 243 è stata stabilita la non assoggettabilità all'imposta dei *coupon* staccabili inseriti in fatture e ricevute fiscali che pubblicizzano diverse attività commerciali. Colui che rilascia la ricevuta o la fattura, infatti, non si rivolge alla generalità dei soggetti privati, ma solo ai fruitori dei propri servizi. Del pari, anche le inserzioni pubblicitarie realizzate attraverso un videogiornale telematico non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta comunale sulla pubblicità, in quanto il messaggio è rivolto esclusivamente a coloro i quali fanno uso personale del mezzo informatico attraverso cui il messaggio viene diffuso.

<sup>3</sup> Analogamente si veda Cass., 14 agosto 1992 n. 9577. Da tanto il Supremo Consesso ha fatto discendere l'assoggettabilità a tassazione della targa indicativa di uno studio di avvocato esposta in un cortile, il quale, nonostante sia privato, deve ritenersi aperto al pubblico in quanto accessibile durante il giorno ad un numero indeterminato di persone. In tal senso si veda anche la Ris. Min. fin. del 19 maggio 1987, n. 926.

<sup>4</sup> Cfr. Cass., 30 giugno 2010, n. 15449; Cass., 2 ottobre 2009, n. 21161.

L'indagine circa la sussistenza del presupposto impositivo, dunque, deve riguardare *in primis* la titolarità del luogo su cui insiste lo strumento attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso. Qualora si tratti di un luogo rientrante nel demanio<sup>5</sup> o nel patrimonio indisponibile dello Stato o di enti territoriali, che ricada sul suolo comunale, il tributo è dovuto in quanto si tratta di luoghi posti nella disponibilità e nella fruizione di tutti. Nel caso del patrimonio disponibile, invece, la valutazione andrà fatta caso per caso in quanto è ben possibile escludere i terzi dall'accesso in dette aree. *In secundis*, per quanto concerne i locali aperti al pubblico, è necessario che il loro accesso sia consentito indiscriminatamente ad una massa indeterminata di soggetti: l'effetto pubblicitario, ai fini fiscali, infatti, si realizza quando è rivolto al pubblico ovverosia quando è idoneo a raggiungere qualunque soggetto<sup>6</sup>.

Occorre, dunque, discostarsi da quanto previsto dalla prassi amministrativa<sup>7</sup> che, per la definizione di luogo pubblico od aperto al pubblico, rimanda alle disposizioni in materia di rilascio di licenze ed autorizzazioni da parte delle autorità di pubblica sicurezza ovvero quando stabilisce che per luogo aperto al pubblico deve "*intendersi [...] anche un ambiente privato la cui accessibilità è esclusa alla generalità delle persone ma è consentita ad una determinata categoria di aventi diritto*"<sup>8</sup>. La corretta interpretazione dell'art. 5 del d.lgs. n. 507/93, invece, pare essere quella di escludere dalla tassazione i messaggi pubblicitari privati destinati, cioè, ad una determinata categoria di soggetti.

### **La tassazione della pubblicità nella nuova imposta municipale secondaria.**

L'imposta municipale sulla pubblicità è destinata a confluire, assieme a numerosi tributi comunali "minori", nell'imposta municipale secondaria a decorrenza dall'anno 2014, giusta art. 11 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 che detta disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale. Il nuovo tributo loca-

<sup>5</sup> Sull'esclusione dall'imposta sulla pubblicità dei messaggi pubblicitari esposti all'esterno delle vetture ferroviarie si veda ris. Min. fin. del 14 luglio 1998, n. 72. La ris. del Min. fin. del 12 agosto 1977, n. 2839, invece, assoggetta a tassazione i mezzi pubblicitari apposti in aree del demanio marittimo, degli spazi doganali e delle zone portuali. Per l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità nelle zone portuali si veda Cass., 27 giugno 2005, n. 13824; Cass., 12 agosto 2004, n. 15654; Cass., 3 settembre 2004, n. 17852. Si vedano altresì la ris. del Min. fin. del 23 febbraio 1976, n. 1262 e la ris. del Min. fin. del 14 febbraio 1975, n. 3805; ris. del Min. fin. del 31 gennaio 1973, n. 60.

<sup>6</sup> *Amplius* A. URICCHIO, *L'imposta sulla pubblicità e l'imposta di scopo*, Rimini, 2010, 26 ss.

<sup>7</sup> Cfr. ris. Min. fin. del 8 maggio 1996, n. 68; ris. Min. fin. del 31 dicembre 1974, n. 31; ris. Min. fin. del 3 luglio 1973, n. 1961; ris. Min. fin. del 29 maggio 1973, n. 1084.

<sup>8</sup> Cfr. ris. Min. fin. del 5 giugno 1995, n. 146.

le avrà come presupposto impositivo l'occupazione dei beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni, nonché degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico, anche a fini pubblicitari. Soggetto passivo sarà, dunque, il soggetto che effettua l'occupazione; se l'occupazione è effettuata con impianti pubblicitari, analogamente alla vigente normativa, sarà obbligato in solido il soggetto che utilizza l'impianto per diffondere il messaggio pubblicitario.

In attesa del regolamento governativo che definisca la disciplina generale dell'imposta municipale secondaria è possibile evincere la sua minore capacità di attrarre a tassazione i messaggi pubblicitari rispetto alla vigente imposta comunale sulla pubblicità. Dalla suddetta definizione del presupposto impositivo emerge come solo l'occupazione a fini pubblicitari di beni demaniali o patrimoniali indisponibili dei comuni sia oggetto di tassazione<sup>9</sup>. Risultano, quindi, escluse quelle occupazioni di luoghi privati ma aperti al pubblico, come nella fattispecie in commento, oggi tassate dalla vigente imposta comunale sulla pubblicità *ex art. 5 del d.lgs. n. 507 del 1993* con un prevedibile calo del gettito.

**TRIBUTI LOCALI – Tarsu – Presupposto – Utilizzo Potenziale – Occupazione o detenzione – Presunzione relativa – Inutilizzabilità oggettiva – Causa di esclusione – Onere della prova a carico del contribuente.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VI (Presidente: Grillo – Relatore: Di Nauta). Sent. n. 127 del 6 luglio 2011.

*Presupposto della Tarsu non è l'utilizzo concreto dell'immobile ovvero la effettiva produzione di rifiuti, bensì il suo potenziale utilizzo derivante dalla occupazione o detenzione, indipendentemente dall'esistenza e dal contenuto del titolo che le legittima. Ne deriva che la sussistenza delle condizioni obiettive – ovvero la oggettiva inutilizzabilità e non il mancato utilizzo – che fanno venir meno il presupposto, deve essere provata dal contribuente.*

<sup>9</sup> Osserva A. URICCHIO, *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo?*, Bari 2012, pag. 171 “La compenetrazione della tassa per l'occupazione con l'imposta di pubblicità rende, infatti, inapplicabile il prelievo nei confronti delle manifestazioni pubblicitarie che non si traducono in una occupazione di beni appartenenti al demanio o al patrimonio”. Si veda anche A. LOIACONO, *La nuova finanza municipale*, in *Fisco*, 2012, 30, fasc. 1, 4816.

**TRIBUTI LOCALI – Tarsu – Art. 68, comma 2 lett. c) del d.lgs. n. 507 del 1993 – Equiparazione delle attività alberghiere alle civili abitazioni.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Merico). Sent. n. 294 del 31 maggio 2011.

*La normativa in tema di Tarsu stabilisce un'unica classificazione tariffaria a proposito dei locali e delle aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività, convivenze ed esercizi alberghieri e, pertanto, la volontà del legislatore è stata quella di configurare una piena equiparazione tra le civili abitazioni e le attività alberghiere.*

**TRIBUTI LOCALI – Tarsu – Art. 68, comma 2, lett. c), del d.lgs. n. 507 del 1993 – Esercizi alberghieri e civili abitazioni – Omologazione – Sussiste – Differenziazione delle tariffe – Motivazione – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 71 del 4 giugno 2012.

*In tema di Tarsu, l'art. 68, comma 2, lett. c), del d.lgs. n. 507 del 1993, detta delle direttive di massima agli enti locali, prevedendo la medesima tariffazione per le abitazioni e gli esercizi alberghieri. Pertanto la maggiore capacità di produrre rifiuti di questi ultimi rispetto alle prime deve essere adeguatamente motivata.*

**Nota del dott. Francesco Solofrizzo**

***La Tarsu degli alberghi: giurisprudenza a confronto***

**Premessa.** Le due sentenze in commento confermano l'ormai granitico orientamento della giustizia tributaria salentina che, a proposito di Tarsu, sostiene da tempo la necessità di applicare alle parti abitative delle strutture alberghiere la medesima misura tariffaria prevista per le civili abitazioni.

I ricorsi sottoposti all'esame dalle commissioni tributarie di cui si commentano le sentenze riguardano, infatti, una questione non inconsueta: la richiesta di annullamento di una cartella di pagamento Tarsu, notificata ad una società alberghiera, motivata dall'assoluta illegittimità della tariffa applicata, in quanto in evidente contrasto con il contenuto del secondo comma dell'articolo 68 del d.lgs. n. 507/1993.

La norma che si assume violata, nel dettare i criteri cui il Comune deve attenersi in via di massima per l'articolazione delle categorie e sottocategorie delle superfici tassabili, prevede, alla lettera c), l'inclusione in una medesima categoria tariffaria dei "locali ed aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, esercizi alberghieri".

I regolamenti comunali in materia di tassa rifiuti normalmente, invece, assegnano agli esercizi alberghieri una specifica categoria, la cui tariffa è spesso di gran lunga superiore a quella delle civili abitazioni.

Sul punto hanno avuto modo di pronunciarsi tanto i giudici di merito quanto quelli di legittimità, tanto la giustizia amministrativa quanto quella europea, giungendo a soluzioni nettamente opposte, dovute, in verità, anche alle diverse prospettive dalle quali è stata inquadrata la questione.

Le sentenze delle commissioni leccesi, offrendo lo spunto per esaminare le norme che in materia di Tarsu regolano i criteri per la classificazione delle utenze e la commisurazione delle relative tariffe, consentono di passare in rassegna l'elaborazione giurisprudenziale sul tema.

**Il quadro normativo: artt. 62, 65, 68 e 69 del d.lgs. n. 507 del 1993. La motivazione delle delibere tariffarie.** A norma dell'articolo 62 del d.lgs. n. 507/93 la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani è dovuta per l'occupazione o detenzione di locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, situati nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito o attivato o, comunque, reso in maniera continuativa.

I criteri e le modalità di quantificazione della tassa sono poi disciplinati dall'art. 65 che prevede due distinti sistemi di determinazione del tributo, per cui la dottrina<sup>1</sup> ha parlato di: a) criterio diretto o effettivo che è quello applicabile solo nei comuni con popolazione inferiore ai 35.000 abitanti che vi abbiano optato, col quale la tassa è ragguagliata alle quantità e qualità di rifiuti effettivamente prodotti e al costo dello smaltimento; b) criterio indiretto o medio-ordinario, applicabile, invece, in tutti i comuni, nel quale la tassa è parametrata alla quantità e qualità media ordinaria per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati producibili nei locali ed aree per il tipo di uso cui i medesimi sono destinati ed al costo dello smaltimento.

Il sistema indiretto è quello adottato da quasi tutti i Comuni, per cui l'effettiva quantità dei rifiuti prodotta è, di fatto, irrilevante, in quanto le tariffe applicate, determinate in base ai costi di gestione, sono calcolate sulla base del "rifiuto tipico" riferito a ciascuna categoria di utenza. Le tariffe di particolari

<sup>1</sup> M. LOVISETTI, *La Tarsu*, Sistemi Editoriali 2010, pag. 165.

utenze possono tuttavia essere “corrette” ove il comune abbia deliberato le riduzioni facoltative previste dall’articolo 66, comma 3. Così, ad esempio, collegandoci al tema che ci occupa, nel caso degli esercizi alberghieri irrilevante è il carattere stagionale e discontinuo dell’utenza, salvo che il comune abbia deliberato la riduzione facoltativa prevista per tale tipo di attività<sup>2</sup>.

Qualora, invece, il Comune abbia attivato il sistema di rilevazione diretto, le conseguenti misure tariffarie per ogni classe di utenza tassata saranno applicate alle quantità di rifiuti effettivamente conferiti.

Una volta determinato il sistema di calcolo del tributo, il legislatore all’articolo 68 ha disposto che per l’applicazione della tassa i Comuni sono tenuti ad adottare un apposito regolamento, il quale deve contenere, fra l’altro, la classificazione delle categorie ed eventuali sottocategorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti e tassabili con la medesima misura tariffaria. La classificazione va fatta tenendo conto, in via di massima, dei gruppi di attività indicate al comma 2° alle lettere a), b), c) d) e) ed f). Nello specifico alla lettera c) sono accorpati: “*locali ed aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, esercizi alberghieri*”.

Infine l’art. 69, rubricato “*Deliberazioni di tariffe*”, completa il quadro normativo che riguarda la commisurazione delle tariffe e, quindi, la classificazione delle categorie di utenza cui le stesse si riferiscono.

Il 2° comma dell’articolo prevede che, ai fini del controllo di legittimità, la deliberazione tariffaria deve indicare le ragioni dei rapporti stabiliti tra le tariffe, i dati consuntivi e previsionali relativi ai costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica nonché i dati e le circostanze che hanno determinato l’aumento per la copertura minima obbligatoria del costo. Sostanzialmente la norma fissa i contenuti necessari dell’atto deliberativo, richiedendo al tempo stesso che il provvedimento motivi (“indicare le ragioni”) le politiche tariffarie adottate dall’ente.

La prassi ministeriale<sup>3</sup> a proposito precisa che le delibere tariffarie pur essendo atti normativi, soggiacciono espressamente, ai sensi dell’articolo 69, comma 2, all’obbligo della motivazione.

Va osservato, tuttavia, che la giurisprudenza non è unanime nel riconoscere l’obbligatorietà della motivazione riferita alle misure tariffarie deliberate dall’ente locale, attribuendo piuttosto all’esplicazione delle scelte adottate il ruolo più limitato di onere.

Da un lato, infatti, le pronunce della giustizia amministrativa, pur riconoscendo alla deliberazione tariffaria natura di atto generale, hanno tuttavia rite-

<sup>2</sup> Cons. Stato, sez. V, 28 febbraio 2006, n. 858; Cass. S.U. 31 marzo 2008, n. 8278.

<sup>3</sup> Circolare Ministero delle finanze 22 giugno 1994 n. 95/E.

nuto che nei confronti della stessa non sia applicabile la disciplina prevista dall'art. 3 della legge n. 241/1990, bensì, per il suo carattere di specialità e maggiore garanzia procedimentale, la disciplina prevista dall'art. 69, comma 2 del d.lgs. n. 507/1993, che costituisce il riferimento normativo esplicito da cui deriva l'obbligo per l'Amministrazione di motivare analiticamente le scelte espresse nell'atto deliberativo<sup>4</sup>.

D'altro canto, invece, la Suprema Corte ha affermato che la deliberazione comunale di determinazione delle tariffe per la tassa rifiuti, non diversamente da qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una collettività indistinta – anche se determinabile “ex post” – di destinatari, occupanti o detentori, attuali o futuri di locali ed aree tassabili ai sensi degli artt. 62 e 63; con la conseguenza che non è pertanto configurabile alcun obbligo di motivazione dell'atto<sup>5</sup>.

Secondo tale orientamento giurisprudenziale deve essere affermata l'ampia discrezionalità tecnica del Comune nella fissazione delle tariffe, cosicché la motivazione è poco o addirittura per nulla necessaria, anche in relazione alla natura di atto generale della deliberazione tariffaria ai sensi dell'art. 3 della legge n. 241 del 1990.

Potrebbe tuttavia rimarcarsi che l'omissione ovvero il difetto della motivazione costituisca comunque violazione degli obblighi esplicativi posti a carico degli enti locali in forza del principio generale contenuto nello Statuto dei diritti del contribuente, che disciplina l'esercizio della potestà impositiva agli stessi enti devoluta. In particolare ai sensi dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000, gli organi e gli uffici degli enti territoriali devono indicare gli elementi di fatto e le ragioni giuridiche che determinano l'emissione di atti e provvedimenti diretti al contribuente, espressivi di una pretesa fiscale. Peraltro, anche nell'orientamento della Suprema Corte la disciplina recata dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000 si inquadra a pieno titolo nei principi generali e immutabili del diritto e dell'azione amministrativa in materia tributaria, in virtù della funzione di diretta attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione.

Va, inoltre, osservato che, in forza dei principi generali in materia di procedimento amministrativo, anche qualora si acceda all'insussistenza dell'obbligo della motivazione, ciò non può comunque escludere o far venir meno il

<sup>4</sup> Tar Puglia, Lecce, Sez. I n. 966/2011; Tar Sicilia, Palermo, Sez. I n. 1550/2009; Tar Lazio, Latina, Sez. I n. 127/2009; Tar Sardegna, Sez. II, n. 411/2008; Tar Toscana, Sez. I n. 23/2001; Cons. di Stato Sez. V, n. 2301/2009; Cons. Stato, Sez. V, n. 5616/2010 Cons. Stato n. 4484/2010.

<sup>5</sup> Cass. SS.UU. 20 luglio 2009, n. 16861; Cass. 23 ottobre 2006 n. 22804.

controllo di legittimità degli atti deliberativi laddove viziati per eccesso di potere, contraddittorietà manifesta, macroscopica illogicità, falsità dei presupposti e disparità di trattamento.

Come vedremo in seguito, l'elemento della motivazione gioca un ruolo chiave per una parte della giurisprudenza che è stata investita della questione di cui trattiamo e non è un caso che il baluardo dell'obbligo motivazionale si riscontri precipuamente nelle sentenze della giustizia amministrativa, diversamente da quelle della Suprema Corte.

**L'evoluzione giurisprudenziale: dalle Commissioni tributarie alla Corte di Giustizia europea.** Come detto in premessa, le sentenze in commento confermano un filone giurisprudenziale ormai consolidatosi nell'indirizzo della Sezione salentina della Commissione tributaria provinciale e regionale: medesima tariffa Tarsu per alberghi ed abitazioni<sup>6</sup>.

Secondo i giudici tributari di Lecce i Comuni, nel calcolare la tassa rifiuti solidi urbani degli alberghi, devono tener conto della tassonomia legislativa di cui alla lettera c) del comma 2 dell'art. 68 del d.lgs. n. 507/93, alla quale assegnano carattere prescrittivo e vincolante. Per la Commissione provinciale, infatti " *...la volontà del legislatore è stata quella di configurare una piena equiparazione tra le civili abitazioni e le attività alberghiere, ai fini della tassazione in esame*"; a conforto di ciò la parte motiva della sentenza richiama quanto espresso dal Ministero delle finanze con risoluzione n.55/E del 1997.

A ben vedere, tuttavia, dal tenore letterale dell'art. 68 non si evince il carattere imperativo della classificazione riportata al comma 2, della quale invece bisogna *tenerne conto in via di massima*, avendo così il legislatore proposto degli accorpamenti indicativi e, quindi, non vincolanti.

La dottrina ha, inoltre, osservato come: "*l'inclusione di diverse categorie di utenza all'interno della medesima lettera da parte del citato art. 68 non significhi affatto che alle stesse debba essere attribuita la medesima tariffa. Da un lato, infatti, la citata elencazione ha valenza solo indicativa e non prelettiva; ma soprattutto, include sotto la stessa lettera utenze che posseggono una diversa attitudine a produrre rifiuti. In particolare, ciò porta ad escludere che ai complessi alberghieri debba essere attribuita la medesima tariffa delle abitazioni, sebbene entrambi si trovino inclusi alla lettera c) dell'art. 68, rilevando piuttosto la diversa attitudine a produrre rifiuti*"<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> *Ex multis*: Ctp Lecce sent. nn. 612/09/2008; 616/09/2008; 893/05/2009; 799/06/2009; 629/02/2010; 293/02/2011; 294/02/2011; 295/02/2011; 297/02/2011; 118/01/2011. Da ultimo vedi Ctr Puglia – Sez. Lecce, sent. nn. 71/22/2012; 72/22/2012; 3/22/2012.

<sup>7</sup> M. LOVISETTI, op. cit., pagg. 164 e 165.

Sul punto anche la giurisprudenza amministrativa ha affermato che l'inserimento di utenze in una differente sottocategoria non necessariamente delinea elementi evidenti per i quali una tabella determinata dall'ente locale debba essere valutata incongruamente difforme dalla classificazione di cui all'art. 68 del d.lgs. n. 507/1993, la quale ultima ha carattere meramente esemplificativo ed alla quale "di massima" ci si dovrebbe conformare<sup>8</sup>.

Per la sentenza di primo grado in commento, invece, all'interno dell'albergo è possibile distinguere aree aventi una diversa potenzialità produttiva di rifiuti: maggiore per le aree destinate a ristorazione, cucine e altro, minore per le aree destinate alle unità abitative, per le quali la tassa va assimilata a quella delle civili abitazioni.

Tale orientamento, confermato nelle decisioni delle Commissioni regionali, è rafforzato anche dalla necessità di motivare adeguatamente la differenziazione delle tariffe fra case ed esercizi alberghieri. La mancata giustificazione di tale differenza costituisce, ad avviso dei giudici d'appello, motivo di disapplicazione del regolamento comunale che colloca gli immobili in questione in equivalenti categorie tariffarie distinte da quelle abitative. La sentenza richiama sul punto "*...il paradigma previsto dal c.d. Decreto Ronchi ove si evidenzia come le diverse tipologie di attività implicino una diversa potenzialità a produrre rifiuti*". Per tali ragioni la Commissione regionale condivide pienamente le conclusioni della provinciale. Si evidenzia tuttavia che i giudici regionali pur richiamando nella parte motiva della sentenza la disposizione del d.p.r. n. 158/1999 ne hanno fatto malgoverno, avendola posta erroneamente a fondamento della distinta tassazione fra alberghi e abitazioni. Il punto sarà analizzato nella parte conclusiva del presente lavoro.

Anche la giurisprudenza amministrativa salentina, facendo leva su quanto statuito dall'art. 69, comma 2 del d.lgs. n. 507/93 e dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente ha rimarcato la necessità di una congrua e motivata istruttoria a base del provvedimento tariffario sposando così la tesi della omologazione fra case ed alberghi. Il Collegio si è anche soffermato su un ulteriore distinguo fra alberghi con e senza servizio di ristorazione, evidenziando che "*...se può considerarsi giustificato un regime di tassazione più elevato per gli alberghi con servizio di ristorazione, in considerazione del fatto che l'esercizio di un'attività di questo tipo (che, di regola, non si limita ai soli clienti dell'albergo) può determinare una produzione quantitativamente e qualitativamente significativa di rifiuti, discorso differente deve essere fatto per gli alberghi privi del servizio di ristorazione*". Il Collegio infatti fa

<sup>8</sup> Cons. di Stato, sez. V, 14 aprile 2009 n. 2300.

<sup>9</sup> Tar Puglia – Lecce Sez. II del 29 novembre 2011 n. 2065.

osservare che *“non si comprende perché un albergo che non eroga servizi di ristorazione e che, quindi, manifesta una capacità di produzione di rifiuti pari o, addirittura, inferiore rispetto a quella delle abitazioni private, in relazione alla mancata o ridotta produzione di rifiuti organici, debba essere assoggettato ad un regime di tassazione di gran lunga più elevato rispetto a quello previsto per le abitazioni private”*<sup>9</sup>.

In altra sentenza, inoltre, viene evidenziato come l'obbligo della motivazione trascende la natura di atto generale che connota la deliberazione tariffaria, in quanto *“...si deve ritenere che nei confronti della stessa non sia applicabile la disciplina prevista dall'art. 3 della legge n. 241/1990, bensì, per il suo carattere di specialità e maggiore garanzia procedimentale la disciplina prevista dall'art. 69, comma 2, d.lgs. n. 507/1993, secondo cui quando l'Amministrazione (ri)determina le tariffe, deve dar conto delle ragioni dei rapporti stabiliti fra le tariffe, nonché dei dati e delle circostanze che hanno determinato l'aumento per la copertura minima obbligatoria del costo; tale disposizione comporta l'obbligo per l'Amministrazione di motivare analiticamente le scelte espresse nella relativa deliberazione”*<sup>10</sup>.

Chiude il cerchio la giurisprudenza del Consiglio di Stato che conferma tanto l'applicazione della disciplina speciale ex art. 69 comma 2 del d.lgs. n. 507/93 in luogo di quella generale dettata dall'art. 3 della legge n. 241/1990 in ordine alla necessità di motivazione ed istruttoria delle delibere tariffaria<sup>11</sup>, quanto la necessità che l'Amministrazione indichi per ciascuna sottocategoria di utenti gli elementi che inducono a quantificare i differenti coefficienti e indici di produzione rifiuti, antecedenti necessari, sempre ai sensi dell'art. 69, comma 2 del d.lgs. n. 507/93, per l'operazione di definizione delle tariffe<sup>12</sup>.

Sul punto, come detto, è intervenuta anche la Suprema Corte che, con numerose sentenze, ha cristallizzato il principio secondo cui alberghi e abitazioni vanno inseriti in categorie diverse, stante la differente potenzialità di rifiuti prodotti. Secondo gli Ermellini, infatti, *“...in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani è legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle tariffe in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili abitazioni, ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime: la mag-*

<sup>10</sup> Tar Puglia – Lecce, Sez. I n. 966 del 25 maggio 2011, in senso conforme anche Tar Lombardia – Milano, Sez. I n. 1430 del 10 giugno 1998; Tar Sicilia – Palermo, Sez. I n. 1550 del 1° ottobre 2009; Tar Lazio – Latina, Sez. I, n. 127 del 19 febbraio 2009; Tar Sardegna, Sez. II, n. 411 dell'11 maggio 2008; Tar Toscana, Sez. I, n. 23 del 21 gennaio 2001.

<sup>11</sup> Cons. Stato, Sez. V, n. 5616 dell'11 agosto 2010.

<sup>12</sup> Cons. Stato, Sez. V, n. 2301 del 14 aprile 2009.

*gior capacità di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costituisce infatti un dato di comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, ed assunto quale criterio di classificazione e valutazione quantitativa della tariffa anche dal decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, senza che assuma alcun rilievo il carattere stagionale dell'attività, il quale può eventualmente dar luogo all'applicazione di speciali riduzioni d'imposta, rimesse alla discrezionalità dell'ente impositore; i rapporti fra le tariffe, indicati dal decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, art. 69, comma 2, tra gli elementi di riscontro di legittimità della delibera, non vanno d'altronde riferiti alla differenza tra le tariffe applicate a ciascuna categoria classificata, ma alla relazione tra le tariffe ed i costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica”<sup>13</sup>.*

Con il principio trascritto la Cassazione, senza addentrarsi nella distinzione fra alberghi con o senza servizio di ristorazione, stabilisce definitivamente la legittimità della maggior tariffa applicata agli esercizi alberghieri rispetto a quella delle civili abitazioni.

Della questione è stata investita anche la Corte di Giustizia europea<sup>14</sup>, a seguito della rimessione alla stessa da parte del Tar Campania, al quale si erano rivolti alcuni esercenti attività alberghiere che lamentavano la sproporzione della tassa rifiuti loro applicata rispetto a quella delle abitazioni private.

Il giudice rimettente ha evidenziato alla Corte che l'applicazione del sistema fiscale vigente (Tarsu) poteva creare evidenti ed ingiustificate sperequazioni, non tenendo nella dovuta considerazione il fatto che non necessariamente l'entità di rifiuti prodotta fosse direttamente proporzionale alla superficie dell'immobile abitata, come nel caso di strutture alberghiere utilizzate solo in alcune stagioni dell'anno. Si rimetteva quindi alla Corte di giustizia la questione pregiudiziale sulla compatibilità con il principio del “chi inquina paga” della normativa nazionale dettata dagli artt. 58 e ss. del d.lgs. n. 507/93 e dalle norme transitorie che ne hanno prolungato la vigenza, con ciò procrastinando l'introduzione di un sistema tariffario nel quale il costo del servizio sia sostenuto dai soggetti che producono e conferiscono i rifiuti.

Pronunciandosi in merito, la Corte ha affermato che la differenziazione tributaria fra aziende alberghiere e privati ai fini dell'applicazione della tassa rifiuti è legittima, purchè in funzione di criteri obiettivi aventi un rapporto diretto col costo del servizio, quale la capacità produttiva di rifiuti o la natura dei rifiuti prodotti. Spetta, peraltro, al giudice nazionale accertare se sulla base degli elementi di fatto e di diritto che gli sono stati sottoposti, la tassa rifiuti

<sup>13</sup> Cass. nn. 12859/2012; 15861/2011; 302/2010; 11655/2009.

<sup>14</sup> Corte di Giustizia europea, II Sezione, 16 luglio 2009 – Procedimento C-254/08.

applicata non comporti che taluni detentori, nel caso di specie le attività alberghiere, non si facciano carico di costi manifestamente non commisurati ai volumi o alla natura dei rifiuti da essi producibili.

**Considerazioni finali.** Come è chiaro, sulla questione si sono formati due filoni giurisprudenziali contrastanti che non paiono conciliabili, attesa l'assoluta divergenza delle statuizioni adottate.

Si cercherà a questo punto di evidenziare gli elementi che, a parere dello scrivente, rendono maggiormente condivisibile un orientamento piuttosto che l'altro anche in relazione all'entrata in vigore dall'1 gennaio 2013 del nuovo prelievo comunale sui rifiuti e servizi (art. 14 della legge n. 214/2011).

Preliminarmente sul punto è necessario "invocare" il principio di unitarietà della tariffa, sostanzialmente negletto dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali che hanno ricostruito, in modo salomonico, la tariffa da applicare alle attività alberghiere spaccettandola in parte abitativa e parte adibita alla ristorazione.

Il principio richiamato, riveniente dalla costante prassi del Ministero delle finanze<sup>15</sup>, dalla dottrina<sup>16</sup> e dalla giurisprudenza<sup>17</sup>, stabilisce, invece, che, nel caso di superfici con destinazioni d'uso diverse ma facenti parte di un unico compendio funzionalmente unitario, va applicata la tariffa unitaria prevista dal regolamento comunale per l'attività interessata. In particolare la prassi ministeriale ha evidenziato che "...va applicata una sola tariffa media unitaria in rapporto al presupposto oggettivo dell'obbligazione tributaria (potenzialità dei rifiuti) che si realizza unitariamente in relazione al complesso funzionale non al singolo locale o area di cui esso si compone" (circ. n. 4/89).

Il precedente giurisprudenziale sul punto è, neanche a farlo apposta, proprio della giustizia amministrativa salentina, che così si pronunciava in merito: "*Devesi considerare corretta e conforme alla legge la determinazione da parte del Comune impositore di un'unica tariffa indifferenziata per l'applicazione della tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani ai complessi alberghieri, anche se nell'ambito di questi vengono svolte attività diverse, di per sé riconducibili ad una diversa tassazione, dovendosi, nella specie, fare riferimento all'attività complessiva e principale dei locali considerati*" (Tar Puglia – sez. Lecce n. 169 del 17 marzo 1987).

<sup>15</sup> Ris. n. 149/E del 30/9/98; circ. n. 95/E del 22/6/94; ris. n. 1347 dell'8/3/94; ris. n. 8/474 del 4/7/89; circ. n. 4 del 19/5/1989; ris. n. 8/218 del 5/5/1989.

<sup>16</sup> A. BENCIVENGA in *Manuale dei tributi locali*, pagg. 37-38.

<sup>17</sup> Tar Puglia – Sez. Lecce del 17 marzo 1987 n. 169.

L'impraticabilità di una "tariffa mista" albergo-abitazione, così come avvalorata dai giudici leccesi, risulta ancor più evidente laddove si faccia riferimento ai criteri di articolazione della tariffa di cui al d.p.r. n. 158 del 1999, che contiene il "Regolamento recante norme per la elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani" in attuazione del c.d. Decreto Ronchi (d.lgs. n. 22 del 1997).

Il regolamento, infatti, all'art. 4 (Articolazione della tariffa) dispone che: "*La tariffa, determinata ai sensi dell'articolo 3, è articolata nelle fasce di utenza domestica e non domestica. L'ente locale ripartisce tra le categorie di utenza domestica e non domestica l'insieme dei costi da coprire attraverso la tariffa secondo criteri razionali*". Con i successivi articoli 5 e 6 si stabiliscono i criteri di calcolo della tariffa per le utenze domestiche e non domestiche.

Le norme richiamate prevedono così un sistema tariffario che distingue *chiaramente* le due classi di utenze, che pertanto non possono essere commiste, sia ai fini della ripartizione dei costi nettamente differenziati fra le utenze domestiche e non, sia perché per ognuna di esse c'è un diverso calcolo tariffario basato su criteri ed indici specifici. In particolare, per le utenze domestiche la composizione della tariffa deve tener conto del numero dei componenti il nucleo che occupa l'abitazione, fino a un massimo di 6. Qualora una parte dell'albergo venga tassata come abitazione, quale numero di soggetti sarà fissato per tale utenza? Anche applicando a *forfait* il massimo (6), comunque la tariffa sarebbe sperequata in difetto (se non illegittima), tenuto conto della frequentazione di tali strutture.

Inoltre, il fatto che l'albergo con o senza servizio di ristorazione debba essere tassato in modo diverso e maggiore rispetto alla civile abitazione discende direttamente dalla norma. A tal proposito sempre il d.p.r. n. 158 del 1999, all'allegato 1, tabelle 3a, 3b, 4a e 4b, indica i coefficienti di produzione dei rifiuti delle utenze non domestiche nelle misure minime e massime (c.d. Kc e Kd) individuando distintamente gli alberghi con e senza ristorante quali categorie specifiche ed autonome, alle quali la norma assegna una produzione quali-quantitativa determinata di rifiuto. Tali coefficienti sono utilizzabili legalmente da parte di quei Comuni che vogliono applicare il sistema tariffario presuntivo e non puntuale, anche laddove siano ancora in regime di Tarsu.

Quanto detto per sostenere la correttezza dell'orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte, contro il quale rischiano di infrangersi i pronunciamenti delle Commissioni tributarie regionali che hanno ritenuto illegittima la differenziazione tariffaria fra alberghi ed abitazioni.

Va evidenziata, infatti, la prossima cogenza del sistema tariffario delineato dal d.p.r. n. 158 del 1999, tenuto conto che sarà il "metodo" che i comuni dovranno adottare per dare attuazione al nuovo tributo sui rifiuti e sui servizi.

L'art. 14 della legge n. 214/2011, di conversione del c.d. decreto "Salva Italia" (d.l. n. 201/2011), dispone che a decorrere dall'1 gennaio 2013 è istituito in tutti i Comuni il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, i cui criteri di individuazione del costo del servizio e di determinazione della tariffa saranno definiti con regolamento da emanarsi entro il 31 ottobre 2012. Fino alla data di entrata in vigore del predetto regolamento si applicheranno in via transitoria le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica del 27 aprile 1999 n. 158.

**TRIBUTI LOCALI – Tarsu – Stabilimento balneare dotato di ombrelloni e sdraio – Esclusione dall'imposta – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Merico). Sent. n. 368 del 30 giugno 2011.

*Ai fini della Tarsu non è da considerarsi potenzialmente improduttivo di rifiuti lo stabilimento balneare dotato di ombrelloni e sdraio. Rientrano, infatti, tra i locali e le aree che non possono produrre rifiuti, per la natura delle loro superfici, solo quelli situati in luoghi impraticabili, interclusi o in stato di abbandono.*

**TRIBUTI LOCALI – Tia – Presupposto – Modalità di raccolta dei rifiuti – Irrilevanza.**

**IDEM – Esonazione per impossibilità di produzione dei rifiuti – Condizioni.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Quarta). Sent. n. 305 del 7 giugno 2011.

*Ai fini dell'assoggettabilità alla Tia è sufficiente che il servizio di raccolta dei rifiuti sia attuato e reso disponibile dal Comune, rimanendo del tutto irrilevanti le modalità attraverso le quali viene attuato.*

*L'impossibilità di produrre rifiuti legittima l'esonero dalla Tia solo quando tale impossibilità dipenda dalla natura stessa dei locali e delle aree, ovvero dalla condizione di materiale e oggettiva inutilizzabilità degli stessi, ovvero dal fatto che l'area o il locale siano permanentemente insuscettibili di essere destinati a funzioni direttamente o indirettamente produttive di rifiuti. (Nel caso di specie la Ctp ha escluso*

*che la destinazione funzionale a magazzino o deposito potesse legittimare l'esenzione dal tributo).*

**TRIBUTI LOCALI – Tosap – Presupposto – Passi Carrabili – Araso – Art. 44 del d.lgs. n. 507 del 1993 – Opere impeditive dell'uso della strada e di passo carrabile – Inesistenza – Presupposto impositivo della effettiva occupazione – Non sussiste.**

**IDEM – Tosap – Accertamento – Avviso – Decadenza – Termine quinquennale – Termine ultimo – Data di ricezione dell'atto – Irrelevanza.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: La Cava – Relatore: Caione). Sent. n. 118, parte I, del 28 settembre 2011.

*Nel caso in cui non risulti una reale occupazione del suolo stradale pubblico per la inesistenza di un cartello di divieto di sosta e di opere impeditive dell'ordinario uso della strada da parte di veicoli e pedoni, non sussiste il presupposto della effettiva occupazione, necessario per l'applicazione della Tosap relativa ai cd. passi carrabili, né a tal fine è significativa l'autorizzazione concessa dallo stesso ente ai soli fini della normativa sulla sicurezza stradale.*

*Ai fini della decadenza dell'azione accertatrice in tema di Tosap, non ha rilevanza la data di ricezione dell'atto da parte del contribuente, bensì quella di spedizione da parte dell'ente impositore attestata con dichiarazione del dirigente del servizio.*

**TRIBUTI LOCALI – Tosap – Stazione di servizio – Aree occupate con apparecchiature ausiliarie – Applicazione della tariffa speciale per i distributori di carburanti – Esclusione – Tassabilità – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Romano – Relatore: Schilardi). Sent. n. 291 dell'8 novembre 2011.

*In materia di Tosap le aree comprese in una stazione di servizio per la distribuzione dei carburanti e diverse da quelle occupate con le colonnine di distribuzione, dai serbatoi e da un chiosco che insiste su una superficie non maggiore di quattro metri quadri, sono assoggettate all'imposta ordinaria e non a quella speciale per i distributori di*

*carburanti. Infatti, condizione per la soggezione all'imposta ordinaria è che tali aree risultino permanentemente occupate, ad esempio attraverso l'apposizione di catene collocate parallelamente alla sede stradale e di segnali di divieto di sosta.*

**TRIBUTI LOCALI – Accertamento – Concessionario del servizio – Provvedimento di cancellazione dall'albo – Conseguenze.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Claudio – Relatore: Barletta). Sent. n. 53 del 22 febbraio 2012.

*È illegittimo l'avviso di accertamento notificato da società concessionaria del relativo servizio in data successiva al provvedimento di cancellazione dall'albo dei soggetti abilitati.*

**TRIBUTI REGIONALI E LOCALI – Procedimento – Sistemi informativi automatizzati – Avvisi di accertamento e liquidazione – Firma autografa – Non necessità – Indicazione a stampa del nominativo del responsabile – Sufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: Rango). Sent. n. 50, parte II, dell'11 maggio 2012.

*La firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e di accertamento è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile nel caso in cui gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati.*

**TRIBUTI LOCALI – Tasse automobilistiche – Devoluzione del tributo alle Regioni dal 1 gennaio 1999 – Condono – “Rottamazione” dei ruoli – Art. 12 della legge n. 289 del 2002 – Competenza.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente – Relatore: Papia). Sent. n. 180 del 14 novembre 2011.

*La devoluzione della tassa automobilistica alle Regioni a statuto ordinario è stata integralmente attuata solo dal 1 gennaio 1999 e, pertanto, la definizione dei ruoli ad essa relativi per gli anni precedenti rimane di competenza dell'Amministrazione finanziaria statale.*

## PROCEDIMENTO E CONTENZIOSO

### **ACCERTAMENTO – Induttivo – Motivazione – Contenuto.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente Tomasicchio – Relatore: Caporusso). Sent. n. 126, parte II, del 6 giugno 2012.

*Nell'ipotesi di accertamento induttivo, l'A.f. deve fornire una doppia motivazione, concernente, l'una, la sussistenza delle condizioni che legittimano tale eccezionale metodo accertativo, l'altra, la determinazione del maggior reddito complessivo.*

### **Nota della dott.ssa Rossella Fischetti**

#### ***Il carattere di eccezionalità del metodo di accertamento induttivo***

Con l'entrata in vigore della riforma tributaria degli anni '70, coerentemente con i principi previsti dalla legge delega n. 825 del 1971, vengono introdotti obblighi contabili sempre più puntuali attribuendosi preminenza assoluta all'accertamento analitico, la cui area di applicazione diventa di gran lunga ampliata rispetto alla legislazione precedente, interessando oltre che la determinazione del reddito d'impresa (o di lavoro autonomo) ai fini delle imposte dirette, anche dell'imponibile ai fini dell'Iva.

L'accertamento induttivo o extra-contabile, di contro, viene, con la medesima riforma, relegato ai soli casi – di gravi violazioni o, comunque, di scarsa collaborazione del contribuente – tassativamente stabiliti nell'art. 39, secondo comma, d.p.r. n. 600 del 1973 e nell'art. 55 d.p.r. n. 633/72, cui vanno aggiunti quelli recentemente introdotti con la “Manovra correttiva 2011” modificata dal “d.l. Semplificazioni”.

Esclusivamente in presenza dei comportamenti anti giuridici contemplati dalle norme succitate, l'Amministrazione finanziaria, avvalendosi del metodo eccezionale dell'accertamento induttivo, determina il reddito d'impresa (o di lavoro autonomo) sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza con facoltà di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Non può revocarsi in dubbio, pertanto, che il contribuente sottoposto a tale tipo di rettifica extra-contabile veda di fatto sacrificate le proprie garanzie, stante la possibilità per l'Ufficio accertatore, al fine di sopperire al gap di

inferiorità conoscitiva in cui versa, di ignorare tanto le risultanze del bilancio quanto le scritture contabili e di utilizzare presunzioni “minime” o “super semplici” come le ha definite la Cassazione nella sentenza n. 16108 del 22/7/2011.

E che l’adozione dell’accertamento induttivo comporti per il contribuente *garanzie minori* lo ha sostenuto anche la Cassazione civile, sez. tributaria, con sentenza 07.12.2005 n. 27024 precisando che *“Il contribuente non ha titolo per lamentare l’emissione nei suoi confronti di un accertamento analitico, invece che di un accertamento induttivo e sintetico, posto che l’eventuale adozione di questo implicherebbe per lui garanzie minori”*.

Come sottolineato dalla circolare ministeriale n. 7/1496 del 30 aprile 1977 l’esistenza dei presupposti previsti dal comma 2 dell’art. 39 d.p.r. n. 600/73 non obbliga l’Ufficio accertatore, in sede di rettifica, a derogare all’utilizzo del metodo analitico, ma gli attribuisce la “facoltà” di farlo, riconoscendogli la “libertà” di ricavare dalle scritture contabili elementi utili a rideterminare il presupposto d’imposta.

L’assunto che l’accertamento induttivo non sia obbligatorio, bensì mera facoltà, nel caso in cui la contabilità dell’impresa oggetto di verifica risulti del tutto inattendibile lo ha ribadito più volte la stessa Corte di Cassazione, affermando che *“per l’accertamento dei redditi di impresa ai sensi dell’art. 39 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, “la ricorrenza dei presupposti per l’accertamento induttivo (anche nella ipotesi di inattendibilità dell’intera contabilità) non comporta l’obbligo dell’Ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà che non preclude, pertanto, la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati comunque emergenti dalle scritture dell’imprenditore” (Cass. n. 12904 del 2008), e che “l’esistenza dei presupposti per l’applicazione del metodo induttivo non esclude che l’Amministrazione possa servirsi, nel corso del medesimo accertamento e per determinate operazioni, del metodo analitico di cui al primo comma dell’art. 39, oppure contemporaneamente di entrambe le metodologie” (Cass. n. 27068 del 2006; cfr., inoltre, Cass. n. 27927 del 2009 e n. 5557 del 2000)”*.

Come ha osservato LUPI *“il termine facoltà, nel definire la possibilità di prescindere dalle scritture, non può significare arbitrio in quanto la vincolatezza dell’attività finanziaria non lascia agli Uffici una zona franca in cui liberamente ponderare gli interessi in gioco, ma solo margini di apprezzamento sulla probabilità di ipotesi fattuali”*.

Ed invero, la “facoltà” se procedere al ricorso dell’eccezionale metodo dell’accertamento induttivo oppure della ricostruzione analitica va esercitata attraverso un’attenta valutazione della forza probatoria degli elementi in possesso dell’Ufficio; l’inattendibilità delle scritture contabili, infatti, deve ne-

cessariamente operare su un piano sostanziale per legittimare l'Ufficio alla ricerca di altri elementi concreti che possano giustificare la quantificazione del reddito laddove se la stessa inattendibilità riguardi l'aspetto meramente formale l'accertamento analitico "deve" considerarsi anteposto a quello induttivo per evitare che la posizione dell'Ufficio esca indebolita piuttosto che rafforzata dalla gravità dei comportamenti posti in essere dal contribuente.

In tal senso, coerentemente con quanto riportato nella sentenza della Ctp di Bari in commento, si può affermare che *"l'accertamento induttivo deve conseguire unicamente – sussistendone i requisiti di legge – dalla impossibilità oggettiva di ricostruire il presupposto di imposte sulla base delle scritture contabili di cui si appalesi la inattendibilità"*.

Nonostante la "facoltà" dell'Amministrazione finanziaria di ricorrere al metodo extra-contabile, non può ritenersi che, in sede di accertamento induttivo, le scritture contabili perdano quel valore "privilegiato" che riconosce loro l'accertamento analitico-contabile e che può essere messo in dubbio, laddove si rettifichi il reddito d'impresa (o di lavoro autonomo) con il metodo dell'accertamento analitico-induttivo, solo da presunzioni gravi, precise e concordanti.

Anche nell'accertamento induttivo, quindi, le scritture contabili non subiscono una minore considerazione benché possano ritenersi "ipotesi liberamente apprezzabili" laddove l'Ufficio si avvalga di dati ed elementi diversi dalle scritture medesime qualora gli stessi conducano ad una ricostruzione più attendibile del reddito.

Il superamento dei dati delle scritture contabili e delle risultanze del bilancio ovviamente non può legittimare una apodittica determinazione reddituale dovendo la stessa partire sempre da un fatto noto per ricavarne uno ignoto se pure in presenza di presunzioni prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza.

La Cassazione, a riguardo, ha chiarito infatti che *"le presunzioni poste a fondamento dell'accertamento devono pur sempre ottemperare alla regola – il cui rispetto è assoggettabile a controllo giurisdizionale – dell'inferenza non già "necessaria" ma quantomeno "probabilistica" (orientamento costante, cfr. ex pluribus le sentenze nn. 9961/1996 e 9782/1999) dei fatti costitutivi della pretesa tributaria "ignoti" (possesso di redditi) da quelli "noti" (dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio delle imposte" (Cass. Sent. n. 2605/2000).*

Alla stregua di quanto fin qui esposto trova conferma l'esigenza manifestata nella citata sentenza della Ctp di Bari in ordine alla duplice motivazione che l'Amministrazione finanziaria deve fornire nel caso in cui intenda procedere con il metodo induttivo, l'una concernente l'esistenza dei presupposti

indicati nell'art. 39, secondo comma, del d.p.r. n. 600 del 1973 (o art. 55 d.p.r. n. 633 del 1972), l'altra la determinazione del maggior reddito accertato.

In definitiva quello che occorre sempre salvaguardare a tutela e garanzia dei diritti del contribuente è che la “prestazione coattiva imposta corrisponda alla idoneità economica” dello stesso (sent. Corte Costituzionale n. 45 del 1964) e che l'accertamento fiscale, indipendentemente dal metodo utilizzato (analitico o induttivo) sia espressione di un potere di imposizione in linea con il dettato costituzionale dell'art. 53 in materia di capacità contributiva.

**ACCERTAMENTO – Contestazione relativa alla inesistenza di cessione di merce – Onere della prova – Incombe al contribuente – Documentazione contabile e prova dei pagamenti – Sufficienza.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Pellerino – Relatore: Romano). Sent. n. 100 del 16 febbraio 2012.

*Incombe al contribuente la prova della veridicità di una operazione di cessione di merce e tale prova deve ritenersi assolta mediante l'esibizione della relativa documentazione contabile e dei pagamenti effettuati in favore del cedente.*

**ACCERTAMENTO – Analitico – Induttivo – Art. 39 del d.p.r. n. 600 del 1973 – Principio della antieconomicità – Presupposti – Natura di mero indizio – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Fini – Relatore: Cerase). Sent. n. 360, parte II, del 29 dicembre 2011.

*Pur essendo, in teoria, condivisibile l'assunto per cui l'attività imprenditoriale debba essere improntata e finalizzata alla realizzazione di utili, deve essere ipotizzabile anche la cattiva riuscita delle scelte imprenditoriali nel contesto del mercato ed influenzate da diversi fattori non sempre prevedibili, quali ad esempio un aumento del costo delle materie prime e della manodopera. Ne deriva che una scelta aziendale “antieconomica” e la chiusura di un esercizio in perdita costituiscono solo indizi di evasione che, senza altri elementi gravi e convergenti, non sono idonei a provare l'esistenza di maggiori redditi.*

**ACCERTAMENTO – Verifiche presso terzi – Natura di presunzione – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente Tomasicchio – Relatore: Caporusso). Sent. n. 126, parte I, del 6 giugno 2012.

*Il ricorso ad accertamenti e verifiche effettuate presso soggetti terzi non costituisce un fatto noto dal quale poter far scaturire una presunzione grave, precisa e concordante.*

## **Nota del dott. Gennaro Di Gennaro**

### ***Il profilo probatorio delle risultanze di una verifica espletata presso terzi***

**La vicenda.** La *quaestio* trae origine dalla notifica di un avviso di accertamento, adottato dall’Agenzia delle entrate – direzione provinciale di Bari, nei riguardi di un’impresa societaria (cessionaria) esercente attività commerciale.

L’Amministrazione finanziaria, sulla scorta delle risultanze di una verifica tributaria espletata da altro Ufficio nei confronti di una società (cedente) con sede in Campania, ha contestato l’eseguita deduzione, ai fini fiscali, dei costi sostenuti per l’acquisto di beni destinati alla rivendita.

In particolare, contestata l’emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, l’Amministrazione procedente ha rideterminato il reddito complessivo della verificata, recuperando a tassazione ulteriori materie imponibili ai fini Ires, Irap ed Iva.

**La prova per presunzione semplice.** Autorevole dottrina definisce la presunzione “*come un’argomentazione logica, fatta dalla legge o dal giudice, per mezzo della quale è possibile indurre l’esistenza o il modo d’essere di un fatto ignoto partendo dalla conoscenza di un fatto noto*”<sup>1</sup>.

Accanto alle presunzioni legali, assolute e relative, si pongono quelle semplici, che, ai sensi dell’art. 2729, comma primo, del codice civile, rilevano ai fini probatori solo quando sono gravi, precise e concordanti: esse consentono di considerare “*provato un fatto del quale mancano prove dirette*”<sup>2</sup>.

In materia tributaria la presunzione semplice è formulata sia in sede amministrativa, dal soggetto deputato all’esercizio dell’attività istruttoria, che dal giudice adito, nella fase contenziosa.

Costituisce *ius receptum*, in giurisprudenza, il principio secondo cui il requisito della gravità indica il grado di convincimento determinato dalla presunzione affinché l’esistenza del fatto ignoto possa essere desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica.

<sup>1</sup> A. TRABUCCHI, *Istituzioni di Diritto civile*, Padova, 1990, pag. 212.

<sup>2</sup> P. PERLINGIERI – B. TROISI, in AA.VV., *Istituzioni di Diritto civile*, Napoli, 2005, pag. 548.

La precisione e la concordanza, invece, esigono, rispettivamente, che i fatti noti non siano incerti o poco chiari ma ben individuati nonché circoscritti, e che conducano a provare il fatto ignoto<sup>3</sup>.

Non è applicabile, invece, sia nel procedimento tributario che in sede giudiziale, il secondo comma dell'art. 2729 c.c. a mente del quale *“Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni”*.

Detta esclusione si concilia con l'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/92, secondo cui *“Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”*: diversamente opinando, infatti, la presunzione in parola non sarebbe stata utilizzata in diritto tributario.

Orbene, la presunzione semplice è connotata da un ragionamento logico in virtù del quale il fatto noto costituisce l'elemento indiziante, la causa, mentre il fatto ignoto rappresenta il risultato cui si perviene a seguito della valutazione critica dei fatti certi e non controversi<sup>4</sup>.

In ordine al vivace dibattito, sia pretorio che dottrinario, circa la necessità, o meno, che vi siano più eventi indizianti certi sui quali fondare l'argomentazione presuntiva semplice, la dottrina ha acutamente osservato che *“se l'esatto significato della istanza posta dal legislatore nel richiedere la pluralità, gravità, precisione e concordanza dei fatti indizianti si deve ravvisare nell'esigenza che gli indizi siano univoci (e non tra loro contraddittori e discordanti) certi e di tale gravità da fare apparire non tanto possibile, quanto probabile il fatto ignoto, non v'è ragione di escludere aprioristicamente che un solo indizio possa eccezionalmente racchiudere in sé tutti codesti requisiti”*<sup>5</sup>.

In passato l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che la prova per presunzioni dovesse necessariamente fondarsi su una relazione particolarmente intensa tra il fatto noto e quello ignoto, affinché quest'ultimo costituisse il solo ed unico effetto consequenziale del fatto noto.

<sup>3</sup> Cassazione, n. 3646/04, in G. CIAN - A. TRABUCCHI, *Commentario breve al codice civile*, Padova, 2011, pag. 3671-3672.

<sup>4</sup> Secondo autorevole dottrina, *“L'accertamento del fatto è eminentemente una questione empirica, così come empirica è l'operazione che si compie con la presunzione semplice”*, così A. MARCHESELLI, in *Corriere tributario* n. 5/2006, pag. 391, commento a Cassazione n. 21575/05. Sul punto, A. BENAZZI, *Le presunzioni semplici quale strumento di prova nell'accertamento*, in *Corriere tributario* n. 1/2002, pag. 36 e ss.. L'Autore osserva (pag. 36) che *“la prova per presunzioni è il frutto di un'illazione, cioè il risultato di un ragionamento valutativo circa la probabilità che un dato fatto o evento siano la conseguenza di altri fatti od eventi”*.

<sup>5</sup> G. FALSITTA, *Corso istituzionale di Diritto tributario*, Padova, 2012, pag. 330.

Anche la giurisprudenza di legittimità, con una risalente decisione, ha affermato che il ragionamento presuntivo impone che il fatto da provare, quello ignoto, consista nella necessaria e univoca conseguenza di fatti noti<sup>6</sup>.

Successivamente la Suprema Corte, mutando il proprio precedente orientamento, ha statuito che il ragionamento logico – presuntivo può anche essere sorretto da una sola presunzione e che non “*occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, essendo sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità, cioè che il rapporto di dipendenza logica tra il fatto noto e quello ignoto sia accertato alla stregua di canoni di probabilità, con riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti*”<sup>7</sup>.

**Riflessioni conclusive.** Il prevalente orientamento giurisprudenziale, in linea con le disposizioni che disciplinano l’attività accertatrice svolta dall’Amministrazione finanziaria, evidenzia che anche in materia tributaria i dati e gli elementi acquisiti *aliunde* possono ben favorire l’individuazione di presunte materie imponibili sottratte ad imposizione<sup>8</sup>.

Detta possibilità si rivela ancor più concreta se si considera che la conclusione di regolamenti contrattuali, avvenuta nell’esercizio di un’attività economica o per finalità estranee alla medesima, consente all’Amministrazione finanziaria di avviare l’attività di verifica anche nei confronti di una delle parti contraenti e di applicarne le risultanze, ove ricorrano fatti caratterizzati dai requisiti della gravità, precisione e concordanza, anche nei confronti dell’altro soggetto del rapporto obbligatorio.

Ne consegue, che appare indubbiamente ragionevole, e, quindi, conforme alle regole dettate in materia, ritenere che gli accertamenti e le verifiche espletate nei confronti di soggetti terzi costituiscano un utile strumento attraverso il quale acquisire fatti indizianti che, lungi dall’essere considerati automaticamente privi di qualsivoglia portata probatoria, meritano di essere valutati dagli organi amministrativi precedenti, prima, e dalla magistratura tributaria, dopo.

<sup>6</sup> In tal senso, Cassazione, 26/05/1983, n. 3645, in *Mass. Foro it.*, 1983, pag. 1183 e segg..

<sup>7</sup> Cassazione, n. 16993/07, in G. CIAN-A. TRABUCCHI, *Op. cit.*, pag. 3672; Cassazione n. 14115/06, in P. RESCIGNO (*a cura di*), *Le fonti del Diritto italiano, Codice civile*, Tomo II, Milano, 2008, pag. 5322. Nel filone giurisprudenziale di legittimità si inseriscono interessanti pronunce di merito. Tra le altre, v. Commissione tributaria centrale, sez. Bologna, collegio I, sentenza n. 64 del 21/01/2011, in *Massimario delle Commissioni Tributarie dell’Emilia Romagna*, Anno 2011, pag. 20.

<sup>8</sup> In tal senso, Cassazione ordinanza n. 22724/10, in *Il Sole 24 Ore* del 6/12/2010, *Norme e Tributi*, con commento di G. PIAGNERELLI, *Accertamento legittimo con atti acquisiti da terzi*.

Il giudice di legittimità ha infatti statuito che *“La prova per presunzione semplice, che può anche costituire l’unica fonte del convincimento del giudice, indica un apprezzamento di fatto che, se correttamente motivato, non è censurabile in sede di legittimità”*<sup>9</sup>.

Tale impostazione si ricava anche dalla interpretazione letterale e costituzionalmente orientata del combinato disposto di cui agli artt. 39 del d.p.r. n. 600/73 e 54 del d.p.r. n. 633/72, con la conseguenza che il ricorso alla prova presuntiva *“è ammesso anche in presenza di una contabilità formalmente corretta, allorché la stessa sia nel suo complesso inattendibile”*<sup>10</sup>.

Al riguardo, appare utile osservare che la Suprema Corte ha recentemente affermato che *“in relazione all’accertamento delle imposte sui redditi e alla deducibilità dei costi documentati da fatture relative ad operazioni asseritamente inesistenti, l’onere di fornire la prova che l’operazione rappresentata dalla fattura non sia stata mai posta in essere incombe sull’Amministrazione finanziaria, la quale adduca la falsità del documento e può essere adempiuto, ai sensi dell’art. 39, primo comma, d.p.r. n. 600/73, anche sulla base di presunzioni semplici (gravi, precise e concordanti), non ostandovi il divieto della doppia presunzione”*<sup>11</sup>.

### **ACCERTAMENTO – Induttivo – Antieconomicità della gestione – Nozione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 131 del 20 dicembre 2011.

*La antieconomica sproporzione dei costi rispetto ai ricavi va valutata con riguardo al complesso della gestione, considerando anche ulteriori elementi quali le spese di propaganda e pubblicità, l’entità delle superfici e dei locali destinati alla produzione, l’impiego dei beni strumentali. È legittimo, pertanto, l’accertamento induttivo in presenza di un esito antieconomico della gestione quale emergente da una condotta non ispirata a normali criteri imprenditoriali e come risultante dalla dichiarazione di un reddito in palese contrasto con il senso comune e con le regole fondamentali di ragionevolezza.*

<sup>9</sup> Cassazione, n. 9834/02, in G. CIAN-A. TRABUCCHI, *Op. cit.*, pag. 3672.

<sup>10</sup> Cassazione, Sez. trib., sentenza n. 21575 del 7/11/2005.

<sup>11</sup> Cassazione civ., Sez. trib., sentenza n. 3268 del 2/03/2012.

**ACCERTAMENTO – Induttivo – Antieconomicità – Contraddittorio preventivo – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Claudio – Relatore: Barletta). Sent. n. 89 del 25 maggio 2011.

*Gli avvisi di accertamento basati sulla presunzione di antieconomicità della gestione imprenditoriale devono essere preceduti dal contraddittorio con il contribuente, necessario a verificare la corretta elaborazione statistica degli indici utilizzati.*

**ACCERTAMENTO – Induttivo – Antieconomicità di una operazione di gestione – Motivazione – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Lancieri). Sent. n. 16, parte I, del 27 gennaio 2011.

*È illegittimo l'avviso di accertamento motivato come conseguenza della presunta anomalia di una determinata operazione commerciale, poiché le ragioni delle scelte imprenditoriali non possono essere sindacate dall'Amministrazione finanziaria se l'anomalia non presenta alcun nesso con un comportamento finalizzato all'evasione o all'elusione.*

**Nota dell'avv. Luigi Carbone*****Economicità ed antieconomicità: principi, presunzioni o indizi?***

A supporto della propria attività accertatrice, sempre più spesso, l'Agenzia delle entrate volge lo sguardo alla condotta degli imprenditori e dei professionisti, spingendosi nel campo delle valutazioni delle scelte aziendali ed economiche. Si tratta della c.d. "antieconomicità" dei comportamenti, che si concreta in situazioni negative o di semplice difformità rispetto a determinati e più o meno astratti parametri e costituisce fonte di innesco e, di sovente, fondamentale giustificazione delle rettifiche fiscali.

L'attuale congiuntura economica sfavorevole impone, ancor più di prima, di analizzare il fondamento e la natura giuridica della c.d. antieconomicità.

Innanzitutto, dobbiamo chiederci se esista un "principio" di "antieconomicità" sul quale possa fondarsi un accertamento fiscale. In realtà dovremmo piuttosto ribaltare il punto di vista e verificare se sussiste un "principio di economicità" dell'attività imprenditoriale.

Possiamo definire come principio giuridico la norma che presiede all'intero ordinamento giuridico, ovvero «*quegli orientamenti e quelle direttive di*

*carattere generale e fondamentale che si possono desumere dalla connessione sistematica, dal coordinamento e dalla intima razionalità delle norme che concorrono a formare, in un dato momento storico, il tessuto dell'ordinamento giuridico vigente» e che scaturiscono da questa «coerente e vivente unità logica e sostanziale del diritto positivo»<sup>1-2</sup>.*

In linea teorica l'attività imprenditoriale in senso lato dovrebbe essere sicuramente diretta alla realizzazione di utili. La "economicità" dell'attività imprenditoriale, tuttavia, non costituisce un assioma (né un principio di legge). Infatti (e non solo in teoria), non è assolutamente escluso che un'attività economica possa risultare in perdita, se non addirittura fallimentare<sup>3</sup>. Tanto può dipendere, per esempio, dalla localizzazione dell'impresa, dalle capacità o dall'abilità dell'imprenditore, da erronee scelte dello stesso, dalla situazione del mercato in genere o di quello specifico di riferimento, da eventi imprevedibili collegati alla situazione generale o particolare dell'economia.

È evidente, pertanto, che non sussiste un generale "principio di economicità" dell'attività imprenditoriale. Al contrario nel nostro ordinamento vige il principio costituzionale di libertà di iniziativa economica. Tale principio (pur non essendo inviolabile, potendo essere limitato, ma nei limiti della ragionevolezza) assume una duplice valenza. Innanzitutto perché i rischi derivanti dall'esercizio di un'attività economica (quindi anche quello di vedersi contestare la regolarità della stessa solo perché in perdita) dovrebbero essere preventivamente e legislativamente stabiliti. In secondo luogo perché ogni intervento dell'A.f. volto a sindacare le scelte negoziali, per quanto motivato da esigenze di equità fiscale, si risolve in un'indebita compressione dell'autonomia negoziale e, quindi, delle libertà individuali in campo economico, tutelate dalla Costituzione<sup>4</sup>.

D'altronde, valutare fiscalmente un'attività imprenditoriale con il metro della c.d. antieconomicità, rischia di configurare una contraddizione in termini. Infatti, risulterebbe paradossale (oltre che contrario al principio di capaci-

<sup>1</sup> Così Corte Cost., sent. 6/56. Vedi anche Corte Cost. 28/94, Corte Cost. 21/78, Corte Cost. 45/78, Corte Cost. 12/80, Corte Cost. 50/82.

<sup>2</sup> In dottrina cfr. BARTOLE V., *Principi generali del diritto (dir. Cost.)*, in *Enc. del dir.*, XXXV, p. 494 ss.; SORRENTINO, *I principi generali dell'ordinamento giuridico nell'interpretazione e nell'applicazione del diritto*, in *Dir. E soc.*, 1987, p. 181 ss.; MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. Giur.*, vol. XXIV, Roma 1991, PIZZORUSSO, *I principi generali del diritto: l'esperienza pubblicistica*, in *Atti dei Convegni Lincei* (n. 96), Roma 1992.

<sup>3</sup> «La libertà d'impresa è inseparabile dalla responsabilità e cioè dal rischio che lo svolgimento d'impresa naturalmente comporta» (CASSANDRO P.E., *Trattato di Ragioneria*, p. 75 e pag. 146, Cacucci Ed., Bari, 1990).

<sup>4</sup> Cfr. ACHILLI V., *La rilevanza tributaria delle scelte antieconomiche d'impresa*, in *Bollettino tributario*, 11/2010, p. 827 e ss..

tà contributiva) rideterminare (in meglio) la capacità contributiva di un soggetto in virtù di una situazione di crisi aziendale.

Un caso tipico è quello del mancato raggiungimento di un “normale profitto remunerativo”, ovvero il c.d. “salario figurativo” del capitale impiegato e del rischio gestionale. Si tratta, in buona sostanza, del risultato che spetta al soggetto aziendale e che rappresenta la remunerazione dei fattori produttivi che lo stesso ha direttamente immesso nell’impresa, senza acquistarli dal mercato e, quindi, senza sostenere un esplicito costo. Nella pratica, tuttavia, non mancano i casi di imprenditori o professionisti che, per le più svariate ragioni, conducono attività il cui risultato non è produttivo di profitto.

Orbene, proprio l’introduzione di clausole antielusive speciali, quali l’art. 37 *bis* d.p.r. n. 600 del 1973, attesta l’inesistenza nel nostro ordinamento, non solo di una norma antielusiva di ordine generale, ma altresì della impossibilità per il fisco di sindacare le scelte d’impresa, sulla base di non meglio precisati “principi immanenti” del sistema tributario nazionale<sup>5</sup>.

Non dovrebbe essere possibile, in altre parole, che l’Amministrazione e la Magistratura si sostituiscano al legislatore per supplire a quelle che potrebbero anche essere avvertite come lacune di legge e, pertanto, non sussiste un potere generale del verificatore di imporre le proprie valutazioni circa le decisioni di stampo eminentemente economico-imprenditoriale, assunte dai contribuenti coinvolti nella gestione di impresa<sup>6</sup>.

Ciò nonostante, la teoria dei comportamenti economici a supporto dell’azione accertatrice è oramai sedimentata nella giurisprudenza della Suprema Corte<sup>7</sup>. Ne deriva che la mancata giustificazione a scelte incoerenti con lo scopo lucrativo rischia di essere considerata presunzione grave, precisa e concordante e di divenire la fonte di innesco di un accertamento analitico-induttivo.

È chiaro che un comportamento macroscopicamente contrario alla logica può ingenerare il “sospetto” che lo stesso sia diretto ad ottenere un vantaggio fiscale. Tuttavia, sul piano pratico è spesso arduo verificare se un dedotto comportamento antieconomico derivi da una scelta volontaria e diretta ad ot-

<sup>5</sup> Sul punto cfr. MANZITTI A., *L’anti-elusione in cerca di ritocchi*, in *Il sole 24 ore* del 30.11.08.

<sup>6</sup> Cass. 1372/11, Cass. 24957/10, Cass. 6599/02.

<sup>7</sup> Cass. 2613/12, Cass. 26167/11, Cass. 16642/11, Cass. 11987/11, Cass. 11242/11, Cass. 8068/10, Cass. 24509/09, Cass. 951/09, Cass. 9497/08, Cass. 27585/08, Cass. 24436/08, Cass. 23635/08, Cass. 1409/08, Cass. 417/08, Cass. 21536/07, Cass. 20748/06, Cass. 14428/05, Cass. 398/03, Cass. 10802/02, Cass. 7487/02, Cass. 6337/02, Cass. 11645/01, Cass. 10649/01, Cass. 1821/01. Per la giurisprudenza di merito cfr.: Ctr Veneto 32/24/09; Ctr Lazio 115/20/07; Ctr Lazio 33/14/06; Ctp Reggio Emilia 23/1/08.

tenere un risparmio fiscale, ovvero se lo stesso costituisca un normale evento della gestione aziendale o l'effetto di una scelta volontaria ancorché sbagliata dell'imprenditore.

D'altra parte, la valutazione di una scelta aziendale in assenza di parametri certi rischia di sfociare nel mero arbitrio<sup>8</sup>, in quanto il vaglio a posteriori di una decisione imprenditoriale può risultare sin troppo semplice o semplicistico. In termini di consuntivo, "a conti fatti", si tratta di una valutazione agevole mentre è assolutamente arduo – in corso d'opera – stimare gli effetti di una propria decisione. D'altronde, una scelta che in un esercizio può apparire erronea o antieconomica, potrebbe – inserita in quadro prospettico – assumere una fisionomia diversa in ordine all'ottenimento di futuri vantaggi economici.

A tal proposito non appare risolutivo il richiamo ad un preteso "valore normale". È questo un valore medio e, quindi, sicuramente non è un elemento certo ed attendibile e, soprattutto, non è un parametro al quale l'imprenditore è tenuto ad adeguarsi<sup>9</sup>.

Con riferimento ai risultati rivenienti dall'applicazione dei c.d. "parametri" o agli stessi "studi di settore",<sup>10</sup> è stato oramai chiarito che costituiscono presunzioni semplici<sup>11</sup>. Orbene, ci chiediamo come sia possibile ritenere che un risultato economico difforme da una semplice media del settore o, addirittura da una valutazione dell'accertatore, possa ritenersi caratterizzato da gravità, precisione e concordanza e, quindi, dotato di una valenza probatoria superiore a degli strumenti accertativi (previsti dalla legge), sicuramente più evoluti e, almeno teoricamente, fondati su stime approfondite e ponderate.

Sarebbe, pertanto, evidentemente pericoloso consentire all'Amministrazione finanziaria di contestare discrezionalmente ogni scelta imprenditoriale oppure ogni risultato economico (ed affidare il vaglio di tali elementi al "pru-

<sup>8</sup> Si segnala che la Suprema Corte, con le sent. 28595/08, 21155/05 e 6599/02 – con riferimento ai compensi corrisposti ad amministratori di società di persone – pur affermando il potere dell'Amministrazione di vagliare la congruità di costi e ricavi inseriti in bilancio non ritiene possibile in concreto tale valutazione senza incorrere nell'arbitrarietà e nella disparità di trattamento, in un ordinamento incentrato sul principio di legalità.

<sup>9</sup> Cfr. Cass. 6337/02.

<sup>10</sup> Corte di Cassazione, relazione 94 del 9 luglio 2009 «...*le medie e i dati statistici non possono assolutamente considerarsi rappresentativi dell'id quod plerumque accidit, per la semplice ma fondamentale ragione che non fanno assolutamente parte della realtà, ma sono delle pure e semplici astrazioni. Come affermato dalla stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione ...nella realtà non esistono né l'azienda media, né il ricavo o il ricarico medio, né tanto meno il reddito medio o la produttività media...*».

<sup>11</sup> Cass. SS.UU.: 26635/09, 26636/09, 26637/2009; Cass. 25195/10 e Cass. 19632/09. Cfr. anche Ctr Bari 13/10/09; Ctp Enna 129/1/10, Ctp Bergamo 118/10 Ctp Genova 67/3/10.

dente apprezzamento” del giudice, sganciato da idonei elementi di raffronto) solo perché difforme da un astratto parametro o, peggio ancora, da una mera considerazione dell'accertatore. Infatti, nella foga di scovare gli evasori si rischia di travolgere anche gli imprenditori che, loro malgrado o per volontarie ma erronee valutazioni si trovano in situazioni di “antieconomicità”. D'altronde il cittadino, dovendo provare il contrario, si troverebbe dinanzi ad una vera e propria prova diabolica.

Invero, per prevenire o frenare abusi o degenerazioni l'utilizzo della c.d. “antieconomicità” dovrebbe essere contenuto nell'alveo dei principi cardine del sistema probatorio.

Escludendo, quindi, che la “antieconomicità” costituisca un principio generale è opportuno verificare se ed in quale maniera la stessa possa essere elemento fondante di un accertamento fiscale.

Nell'ambito della normativa in tema di accertamento fiscale<sup>12</sup> di certo non è esplicitamente prevista la possibilità di effettuare un accertamento sulla base dell'elemento in parola.

Possiamo parimenti osservare che un dedotto comportamento “antieconomico” non costituisce prova diretta<sup>13</sup> di evasione (né argomento di prova<sup>14</sup>).

Secondo buona parte della giurisprudenza i comportamenti antieconomici possono inquadrarsi tra le presunzioni<sup>15</sup> e, quindi, tra le prove indirette.

Ad avviso di chi scrive non si può parlare di una presunzione<sup>16</sup> (né relativa né tantomeno assoluta), poiché di certo non costituisce una conseguenza prevista dalla legge e poiché non riviene da un fatto noto.

Bisogna dare atto che la giurisprudenza ha affermato che per aversi una presunzione giuridicamente valida non occorre che i fatti sui quali si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto ignoto come l'unica conseguenza possibile del fatto noto (come si è invece correntemente predicato sino ai primi anni '80<sup>17</sup>), bastando, invece, che l'uno possa desumersi dall'altro come conseguenza ragionevolmente possibile e verosimile, secondo un criterio di

<sup>12</sup> Artt. 38 e 39 d.p.r. 600/73.

<sup>13</sup> Cfr. artt. dal 2699 al 2739 del codice civile.

<sup>14</sup> In virtù dell'art. 116, c. 2, c.p.c. l'argomento di prova si riferisce al contegno processuale ed extraprocessuale della parte, ma non ha valore probatorio ed offre soltanto elementi per la valutazione di altre prove. È, pertanto, un mero strumento di valutazione delle prove vere e proprie, quindi elemento puramente sussidiario ed integrativo di convincimento, insuscettibile d'impiego disgiunto dalle prove vere e proprie e correlativamente inadeguato a fondare da solo, anche cumulativamente considerato, la decisione del giudice.

<sup>15</sup> Cfr. Cass. 9497/08, 1409/08, Cass. 8600/06.

<sup>16</sup> Cfr. art. 2727 e ss. cod. civ.

<sup>17</sup> Cfr. Cass. 3677/83, Cass. 3645/83, Cass. 6552/81, Cass. 5402/80, Cass. 6341/79.

normalità<sup>18</sup>. Tuttavia, non è vero che il raggiungimento di un vantaggio economico costituisce necessariamente la conseguenza di un'attività economica, in quanto – secondo un criterio di normalità – è assolutamente plausibile e verosimile che il risultato di una impresa (o le scelte dell'imprenditore) possa avere un risultato negativo.

Non si comprende, pertanto, in cosa consista il fatto noto. Come abbiamo detto, è vero che un'attività imprenditoriale dovrebbe tendere alla realizzazione di un utile, o, comunque, di un profitto, ma a questa considerazione non si può attribuire il crisma della certezza, anche perché un'azienda potrebbe essere in perdita ovvero, semplicemente, ottenere risultati non in linea con quelli dei concorrenti.

Né, tantomeno, si intravedono gli elementi della gravità, della precisione e della concordanza necessari – ai sensi dell'art. 2729 c.c.<sup>19</sup> – per attribuire validità alle presunzioni semplici, siccome richiamati dalla normativa in tema di accertamenti fiscali.

La gravità implica un elevato grado di attendibilità della presunzione del *factum probandum* superiore a quello dell'opposta tesi della sua inesistenza, mentre la pretesa "antieconomicità" di un comportamento, non può considerarsi assolutamente attendibile, né convincente.

La precisione implica che i fatti noti da cui muove il ragionamento probabilistico ed il percorso che essi seguono, non siano vaghi ma ben determinati nella loro realtà storica, mentre il rilievo di una pretesa "antieconomicità" appare contraddittorio, privo di riscontro con altri dati ed elementi e suscettibile di diversa interpretazione.

La concordanza implica che la prova sia fondata su di una pluralità di fatti noti, tutti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto, mentre il rilievo di un dedotto comportamento "antieconomico" potrebbe contrastare con elementi certi quali le risultanze di una contabilità regolarmente tenuta.

Al contempo e per le stesse ragioni si può agevolmente escludere che la "economicità" delle scelte aziendali costituisca:

- un fatto notorio<sup>20</sup>, cioè un fatto noto rientrante nella comune esperienza di una data collettività, in modo tale che non possa sussistere alcun dubbio in

<sup>18</sup> Cass. 1915/08, Cass. 6549/08, Cass. 16993/07, Cass. 12802/06, Cass. 14115/06, Cass. 1224/06, Cass. 154/06, Cass. 20671/05, Cass. 15213/05, Cass. 6899/04, Cass. 793/04; Cass. S.u. 9961/96, Cass. 3362/96, Cass. 564/95, Cass. 10613/94, Cass. 9717/91, Cass. 7084/90.

<sup>19</sup> «Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni.»

<sup>20</sup> Art. 115, c. 2, c.p.c.: «Può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza.»

ordine alla sua esistenza ed alle sue caratteristiche, tanto da apparire incontestabile<sup>21</sup>, sia che si voglia intendere il fatto rientrante nella sfera di conoscenze della generalità delle persone di media cultura nel tempo e nel luogo della decisione<sup>22</sup>, sia che si voglia far riferimento anche alla comune cultura di una specifica e, del caso, particolarmente qualificata cerchia sociale<sup>23</sup>;

– una massima di esperienza, ovvero una proposizione di contenuto generale tratta dalla reiterata osservazione dei fenomeni naturali o socio-economici e, quindi, in una parola dal c.d. “*id quod plerumque accidit*”, il che significa: “ciò che accade più spesso”, ovvero il caso più probabile.

Anche in questi casi è facile ribadire che è vero che un imprenditore dovrebbe tenere un comportamento “economico”, ma è anche vero che lo stesso potrebbe subire delle perdite o adottare delle scelte antieconomiche o che all’apparenza possono sembrare tali.

D’altro canto è evidente che qualora le anomalie si concretino in un “abnorme” superamento dei livelli di ragionevolezza nella gestione della impresa (per esempio l’acquisto di merce ad un prezzo sensibilmente superiore all’effettivo valore di mercato, compensi corrisposti agli amministratori esorbitanti rispetto alla realtà aziendale, eccessività delle retribuzioni corrisposte ai lavoratori, plurimi trasporti di merce)<sup>24</sup>, le stesse non possano essere ignorate.

A tal proposito appare pregnante l’inquadramento dei comportamenti “antieconomici” tra i meri indizi, idonei a fornire elementi indiretti e concorrenti di giudizio e non anche ad assicurare ad unica fonte determinante (*ex art. 39, c. 1, lett. d), d.p.r. 600/73*) per la verifica della validità dell’accertamento<sup>25</sup>.

In definitiva possiamo affermare che il riscontro di un comportamento (valutato dall’Amministrazione) come “antieconomico” dovrebbe costituire lo spunto per una indagine più approfondita della contabilità del contribuente

<sup>21</sup> Cass. 29728/09, Cass. 5238/08, Cass. 23978/07, Cass. 1956/07, Cass. 24959/05, Cass. 11609/05; Cass. 2862/05; Cass. 4223/92; Cass. 2808/97; Cass. 5681/00.

<sup>22</sup> *Ex plurimis* Cass. 11643/07, Cass. 9244/07, Cass. 4051/07, Cass. 5978/02, Cass. 8744/00, Cass. 5680/00, Cass. 5542/99, Cass. 2859/95, Cass. 10916/91, Cass. 2794/89, Cass. 268/89; Cass. 3869/82. In dottrina ALLORIO, *Osservazioni sul fatto notorio*, in *Rivista di diritto processuale civile* 1934, II, 3; ANDRIOLI, *Prova (Diritto processuale civile), Novissimo Digesto Italiano*, XIV, Torino 1967, p. 281; LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile. Principi*, VI ed., a cura di COLESANTI-MERLIN-E.F. RICCI, Milano 2002, p. 303; PATTI, *Prova I Diritto processuale civile, Enciclopedia Giuridica Treccani*, XXV, Roma 1991, p. 7.

<sup>23</sup> Cfr. CALAMANDREI, *Per la definizione di fatto notorio*, *Rivista di diritto processuale civile* 1925, I, p. 293; BERTOLINO, *Il notorio nell’ordinamento giuridico della Chiesa*, Torino, 1965, p. 243; Cass. 1492/01; Cass. 634/64.

<sup>24</sup> Cass. 13478/01; Cass. 12813/00; Cass. 10802/02.

<sup>25</sup> FERRANTI G., *I comportamenti antieconomici giustificano l’accertamento ma occorrono ulteriori elementi*, in *Bollettino tributario*, 12/12, p. 864 e ss..

e solo all'esito della stessa, sussistendo i presupposti previsti dalla legge, potrebbe scaturire un avviso di accertamento<sup>26</sup>. Basti pensare che, con riferimento agli stessi accertamenti presuntivi fondati sugli "studi di settore" e sui c.d. "parametri", è stato chiarito che si tratta di strumenti agevolativi dell'indagine fiscale e non già persecutori, non potendo avere effetti automatici, che, in quanto tali sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale e che, invece, richiedono il confronto con la situazione concreta.

Neanche corretto, peraltro, appare supportare un accertamento parametrico con il riscontro di un preteso comportamento "antieconomico", vista la inferiore forza probatoria.

Infine, indipendentemente dalla natura giuridica che volessimo attribuire ai dedotti comportamenti antieconomici, al contribuente (qualora l'Agenzia abbia preventivamente dimostrato i presupposti per procedere all'accertamento) deve essere concessa la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, in considerazione del fatto che analoga possibilità è stata riconosciuta dalla giurisprudenza relativa agli strumenti parametrici<sup>27</sup>.

### **ACCERTAMENTO – Induttivo – Avviso – Instaurazione contraddittorio anticipato – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n.137 del 20 dicembre 2011.

*Il procedimento di accertamento attivato ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 39 comma 1, lett. d e del 41 bis del d.p.r. n. 600 del 1973, fattispecie del tutto diversa da quella degli studi di settore, non prevede l'obbligo dell'Ufficio di avviare, prima dell'emissione dell'avviso, la fase del contraddittorio per l'accertamento con adesione ex art. 5 del d.lgs. n. 218 del 1997.*

### **ACCERTAMENTO – Induttivo – Contraddittorio – Giustificazioni del contribuente – Rigetto – Motivazione – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Claudio – Relatore: Barletta). Sent. n. 51 del 23 marzo 2011.

*La motivazione dell'avviso di accertamento deve esplicitare le ra-*

<sup>26</sup> Cass. 1972/12. Cfr. Ctr Friuli Venezia Giulia 46/11, Ctr Toscana 11/11, Ctr Lazio 204/10, Ctp Catanzaro 253/10.

<sup>27</sup> Cass. SS.UU. 26635/09, 26636/09, 26637/2009; Cass. 25195/10 e Cass. 19632/09.

*gioni per le quali l'Ufficio ha disatteso le giustificazioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio, non risultando sufficiente allo scopo aver affermato la mera inidoneità delle stesse.*

**ACCERTAMENTO – Contraddittorio – Mancata instaurazione – Nullità dell'atto – Sussiste – Fattispecie.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Solimando – Relatore: Altamura). Sent. n. 9, parte I, del 27 gennaio 2012.

*Le disposizioni dell'art. 38 del d.p.r. n. 600 del 1973, in tema di accertamento sintetico e dell'art. 6 della legge n. 212 del 2000, quest'ultima avente portata ed applicabilità generale, obbligano l'Amministrazione ad instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente. L'inosservanza di tale obbligo è causa di nullità dell'atto impositivo.*

**ACCERTAMENTO – Contraddittorio preventivo – Obbligatorietà – Non sussiste.**

**IDEM – Induttivo – Mera incongruenza tra ricavi dichiarati e costi sostenuti – Illegittimità – Sussiste – Costi dell'anno precedente – Parametro per il calcolo dei ricavi – Invalidità – Principio dell'autonomia dei singoli periodi di imposta.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: D'Antonio). Sent. n. 607 del 9 novembre 2011.

*In tema di accertamento non sussiste l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo, salvo il caso in cui l'accertamento venga emesso sulla base degli studi di settore.*

*Non è valida la rettifica induttiva del reddito d'impresa fondata sulla mera incongruenza aritmetica tra ricavi dichiarati e costi sostenuti in quanto, trattandosi di un mero indizio, l'Amministrazione non può fermarsi al dato matematico ma deve approfondire la propria indagine al fine di verificare la realtà aziendale ed individuare i motivi della incongruenza emersa. In particolare, l'Agenzia delle entrate, ai fini della rettifica, non può prendere in considerazione come base di*

*calcolo dei maggiori ricavi l'incidenza dei costi sui ricavi dell'anno precedente, in quanto in tal modo violerebbe il principio di autonomia dei singoli periodi di imposta, atteso che nella vita di un'azienda non vi possono essere automatismi ed ogni periodo di imposta è caratterizzato da circostanze particolari che ne influenzano il risultato economico finale.*

## **Nota del dott. Marco Ligrani**

### ***Sulla necessità del contraddittorio preventivo***

Come chiarito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, *“il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa”* (sentenza n. 26635/2009; conforme, Cass. n. 2816/2008).

Il ruolo ed il significato del contraddittorio preventivo, invero, vanno letti alla luce dei principi generali che regolano i rapporti tra fisco e contribuente, i quali, come previsto dall'articolo 10 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), devono essere improntati alla regola della collaborazione. Si tratta, com'è noto, di un precetto di portata fondamentale, il cui mancato rispetto non può non riflettersi sulla legittimità stessa dell'azione amministrativa: a riguardo, sempre la Corte ha evidenziato che *“non può esservi dubbio che anche i principi della “collaborazione”, della “buona fede” e dell’“affidamento” nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, sanciti dai primi due commi dell’art. 10 della legge n. 212 del 2000 (...) – anche perché immediatamente deducibili, rispettivamente, dai principi di “buon andamento” e di “imparzialità” dell’Amministrazione, di “capacità contributiva” e di eguaglianza (sub specie del rispetto del canone della ragionevolezza), garantiti dagli artt. 97 comma 1, 53 comma 1, e 3 comma 1, della Costituzione – debbono essere annoverati tra quelli “immanenti” nel diritto e nell’ordinamento tributario già prima dell’entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente (...). Possono darsi appunto dei casi (...) in cui – accertata la sussistenza dei presupposti dell’affidamento del contribuente – ne consegue necessariamente, come rilevato esattamente da una parte della dottrina, non soltanto l’inapplicabilità di sanzioni e/o di interessi moratori, bensì l’inesigibilità tout court della prestazione tributaria”* (sentenza n. 17576/2002).

Per altro verso, solo l'espletamento di tale fase endoprocedimentale garantisce il pieno rispetto del diritto di difesa di cui all'articolo 24 della Co-

stituzione, il quale, diversamente, finirebbe con il risultare compromesso, in maggiore o in minore misura.

Se è vero com'è vero, dunque, che il contraddittorio preventivo deve essere inteso come un principio di portata fondamentale, posto a presidio dei diritti costituzionalmente garantiti prima ancora che delle regole di “funzionamento” cui devono improntarsi i rapporti con il fisco, deve ritenersi che da tale fase non possa prescindersi nemmeno nelle ipotesi in cui le norme non la prevedano espressamente.

Come chiarito, ancora una volta, dalla Corte, infatti, sono i principi di diritto comunitario (sovraordinati, dunque, rispetto alla normativa nazionale) ad imporne l'espletamento. In particolare, la Cassazione ha sottolineato che *“il rispetto del contraddittorio anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente presente nel codice doganale comunitario, costituisce infatti un principio riaffermato incondizionatamente dalla Corte di Giustizia con la recente sentenza 18 dicembre 2008 n. C-349/07 (Sopropè-Fazenda pubblica) nella quale si afferma (par. 35) che “il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione (in via preventiva) ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo”, per cui (par. 40) “è normale che le disposizioni legislative e regolamentari nazionali stabiliscano, nei vari procedimenti amministrativi, regole generali sui termini delle audizioni dei soggetti interessati, incombendo tale obbligo sugli Stati membri (par. 38) ogniqualvolta adottino decisioni che rientrano nella sfera del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile (...) non preveda siffatta modalità” (sentenza n. 14105/2010)<sup>1</sup>.*

Ebbene, il problema diventa particolarmente delicato nell'ipotesi delle indagini finanziarie, disciplinate – com'è noto – dall'articolo 32 del d.p.r. n. 600 del 1973, il quale prevede, espressamente, che *“per l'adempimento dei loro compiti gli Uffici delle imposte possono ...invitare i contribuenti, indicando il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti (...). I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni (...) sono posti (...) co-*

<sup>1</sup> Nella sentenza menzionata, più in particolare, la Corte di Giustizia ha evidenziato che *“la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro”.*

*me ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni."*

Nonostante la disposizione non preveda alcun obbligo espresso a carico dell'Amministrazione ("*gli Uffici delle imposte possono*"), l'attivazione del contraddittorio non sembra potersi ritenere una mera facoltà.

Soccorre, in tal senso, innanzitutto una considerazione di ordine pratico: il fatto, cioè, che sia stato lo stesso legislatore a prevedere l'imponibilità delle sole movimentazioni bancarie di cui il contribuente non abbia fornito giustificazione ("*i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni (...) sono posti (...) come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario*"), il che lascia, appunto, intendere che il contraddittorio si sia, effettivamente, svolto, perché, diversamente, non si comprende in quale altra sede le giustificazioni di cui parla la norma avrebbero potuto essere "materialmente" fornite.

Quanto, poi, ai profili più strettamente giuridici, appare difficile poter ritenere soddisfatte le regole della collaborazione e del giusto procedimento amministrativo, richiamate più volte dalla Corte, in assenza della sede appropriata che non può non essere proprio quella del "confronto" tra fisco e contribuente.

Del resto, se è vero che l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 32/2006, ha sottolineato che la norma si limita a parlare di una mera possibilità, è altrettanto vero che, nello stesso documento, si evidenzia che il contraddittorio preventivo "*risulta infatti essenziale nella fase prodromica dell'accertamento in quanto l'indagine – prima solamente di natura bancaria e ora più in generale finanziaria –, pur realizzando un'importante attività istruttoria, non costituisce uno strumento di applicazione automatica, atteso che i relativi esiti devono essere successivamente elaborati e valutati per assumere, non solo in sede amministrativa ma anche in quella giudiziaria, la valenza di elementi precisi e fondanti ai medesimi fini impositivi*".

In un certo senso, dunque, sembrerebbe scorgersi anche nelle parole dell'Agenzia la conferma della centralità della fase del contraddittorio, ritenuta, addirittura, essenziale perché l'accertamento non risenta di un automatismo poco incline al rispetto delle regole di collaborazione.

**ACCERTAMENTO – Induttivo – Omessa dichiarazione – Ricostruzione dei ricavi – Percentuali di ricarico anni precedenti – Legittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Ingusci – Relatore: Dima). Sent. n. 1, parte I, del 28 gennaio 2011.

*In caso di omessa dichiarazione dei redditi l'Amministrazione finanziaria esercita legittimamente i poteri di cui agli artt. 39, comma 2, e 41 del d.p.r. n. 600 del 1973, potendo così determinare i redditi non dichiarati in base alle percentuali di ricarico che il contribuente ha esposto nelle dichiarazioni dei redditi di altre annualità, regolarmente presentate.*

**ACCERTAMENTO – Induttivo – Presunzione di maggiori ricavi basata su maggiori costi di lavoro presunti dall'Inps – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Papia – Relatore: De Risi). Sent. n. 80 del 19 aprile 2011.

*È illegittimo, per violazione del divieto di doppia presunzione, l'accertamento di maggiori ricavi conseguente alla presunzione di maggiori costi di lavoro, frutto di rilievi formulati da ispettori dell'Inps ai fini previdenziali.*

**ACCERTAMENTO – Operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Incombe sul contribuente.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Lancieri). Sent. n. 16, parte II, del 27 gennaio 2011.

*Nell'ipotesi di operazioni inesistenti, dal punto di vista sia oggettivo che soggettivo, opera una inversione dell'onere della prova sul contribuente, al quale spetterà dimostrare la reale esistenza dell'operazione solo cartolarmente posta in essere.*

**Nota dell'avv. Massimiliano Madio**

***La tutela delle scelte imprenditoriali a fronte della pretesa (in)esistenza delle operazioni***

Non sembra di dire una cosa inesatta se si afferma che, negli ultimi tempi, le operazioni inesistenti (tanto oggettivamente quanto soggettivamente) sono

diventate una ossessione per l’Agenzia delle entrate, nonché per la Guardia di finanza<sup>1</sup>.

L’ovvia conseguenza è stata che, a più riprese, le Commissioni tributarie si sono dovute occupare delle spinose questioni direttamente legate a questo argomento ed è sintomatico della “schizofrenia giudiziaria” (dalla quale non è immune anche la giustizia tributaria) che vicende simili tra loro, se non identiche in alcuni casi, abbiano dato luogo a soluzioni divergenti.

La decisione assunta dalla Commissione tributaria della regione Puglia, che qui si commenta, è una di quelle che contribuisce al convincimento che l’attività di accertamento, in uno con le presunzioni che ne sono alla base, deve cedere il passo al cospetto delle “scelte” operate dall’imprenditore, ancorché queste possano astrattamente configurarsi come “anomale” e/o “antieconomiche”. Condizione necessaria e sufficiente è che le operazioni in parola, oltre che cartolarizzate, si dimostri (onere della prova a carico del contribuente accertato) siano state realmente compiute.

Al fine di giungere a questa conclusione, il cui valore è tutt’altro che apodittico, potendosi configurare valutazioni diverse, tutte di valido interesse, purché motivate, sia consentito operare alcune puntualizzazioni in merito al “fatto storico” che la sentenza in parola ha dovuto necessariamente prendere in esame.

Dando seguito ad un processo verbale di constatazione, l’Agenzia delle entrate dava luogo, ai sensi degli artt. 30 e 38 *bis* del d.p.r. 633/72, al recupero dei rimborsi Iva del credito annuale, per somme assai rilevanti, richiesti in sede di dichiarazioni annuali.

A mente delle argomentazioni utilizzate dall’Ufficio, il recupero dei rimborsi Iva trovava la sua ragione nelle “operazioni palesemente anomale” e nell’“attività antieconomica” posta in essere dalla società accertata. In particolare, l’attenzione cadeva sull’acquisto di macchinari che, pur essendo stati consegnati un anno prima rispetto all’accesso operato dalla Guardia di finanza, non erano ancora entrati in funzione alla data dell’accesso medesimo. A questa operazione se ne sommarono altre, tutte indicate come “anomale” dall’Agenzia delle entrate.

La sentenza di primo grado non aveva lasciato spazio ad alcun dubbio: l’anomalia di quelle operazioni conduceva a ritenerle “inesistenti” con la scontata soccombenza delle ragioni della società accertata.

<sup>1</sup> È di rilevantissimo interesse la questione, da ultimo emersa, proprio in tema di “operazioni inesistenti” relativa alla presunta responsabilità anche del consulente finanziario che abbia “istigato” il proprio cliente. Sul punto si richiama la sentenza n. 25754 emessa dalla Suprema Corte di Cassazione il 04 luglio 2012 (*FiscoOggi* del 12 luglio 2012).

Avverso la sentenza, la società proponeva rituale e tempestivo appello ed infatti, in accoglimento delle richieste dell'atto di gravame, la Ctr dichiarava l'illegittimità dei recuperi Iva operati.

Pur animati da un reale rispetto del principio del "libero convincimento", fa riflettere la circostanza che i giudici – e di primo e di secondo grado – siano giunti a conclusioni incompatibili tra loro, pur essendo partiti da premesse identiche (il fatto storico) e pur avendo avuto a disposizione il medesimo materiale probatorio / argomentativo (le operazioni anomale ed antieconomiche). A questo deve aggiungersi che, nel giudizio di appello, non erano stati offerti dalle parti nuovi elementi-mezzi di prova, così rimanendo inalterate le piattaforme (sia quella accertativa che quella difensiva).

Secondo la sentenza che qui si chiede di analizzare, è come se le "operazioni palesemente anomale" e "l'attività antieconomica", su cui si era posata l'attenzione dell'Ufficio e che avevano trovato spazio negli argomenti della sentenza di primo grado, vadano qualificate come "indizi" che devono lasciare spazio all'esercizio del legittimo diritto di difesa con lo strumento dell'*inversione dell'onere probatorio*.

Orbene, a fronte di operazioni cartolarmente poste in essere, il soggetto accertato ha la possibilità di dimostrare che quelle operazioni sono state realmente eseguite e ciò a prescindere dalla circostanza che possano apparire anomale e/o antieconomiche.

In altri termini, non v'è dubbio che l'impresa sia "schiava dell'utile"; di conseguenza l'ente accertatore – che si trovi di fronte ad operazioni che siano in controtendenza rispetto all'obiettivo di produrre ricavi – deve approfondire l'attività d'indagine e dedurre la possibilità che quelle operazioni siano inesistenti.

Ciò che, però, i giudici dell'appello evidenziano supera ogni dubbio: le presunzioni dell'erario devono soccombere quando l'accertato dimostri che le operazioni, reputate inesistenti, siano state poste in essere realmente.

Ed allora, verrebbe da domandarsi, come sia possibile giustificare operazioni antieconomiche se, come detto, la premessa è che l'impresa ha l'obbligo di produrre utili. Tra le righe della sentenza della Ctr si legge che la risposta alla domanda non può che transitare attraverso il principio del "rispetto delle scelte imprenditoriali" cui è legata la loro insindacabilità.

Proprio quelle che agli occhi dell'accertatore possono sembrare anomale, sbagliate o poco giustificabili (si pensi al caso di specie in cui la società accertata aveva dato luogo ad un acquisto di macchinari che viene definito espressamente "anomalo" ed "antieconomico"), divengono rispettabili ove realmente esistite.

Per concludere, si ritiene che tutti i commenti, le critiche e le osservazioni

lascino spazio al recupero letterale di uno dei momenti giuridicamente e logicamente più alti in cui la sentenza si snoda: *“Va subito esclusa la possibilità di fondare un accertamento sulla semplice considerazione che un’operazione possa apparire dal punto di vista commerciale anomala, poiché le ragioni che presiedono al comportamento dell’imprenditore non possono essere oggetto di sindacato dell’Ufficio fiscale se tale anomalia non costituisce presupposto o nesso con un comportamento teso all’evasione o all’elusione”*.

**ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed Iva – Accertamento relativo a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Frodi carosello – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Lancieri). Sent. n. 25 dell’8 aprile 2011.

*In tema di accertamento relativo a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti e di “frodi carosello”, non costituiscono presunzioni gravi, precise e concordanti, utili a dimostrare il diretto coinvolgimento e la consapevolezza del cessionario ed idonee ad invertire l’onere della prova, le argomentazioni dell’Amministrazione incentrate sul prezzo della merce asserito inferiore a quello praticato sul mercato, sulla asserita mancanza del pagamento delle spese di trasporto e sulle caratteristiche del fornitore, non potendo gli obblighi di indagine del contribuente essere effettuati a posteriori ed andare al di là della verifica anagrafica e dei bilanci presso il registro delle imprese.*

**ACCERTAMENTO – Accertamenti bancari – Art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973 ed artt. 51 e 52 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Conto corrente cointestato – Mancanza della condizione della imputabilità dei movimenti al contribuente – Presunzione legale – Non sussiste.**

**IDEM – Art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973 ed artt. 51 e 52 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Natura sostanziale delle norme – Sussistenza – Irretroattività della normativa – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Pugliese – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 33 del 21 giugno 2011.

*In tema di accertamenti bancari, la presunzione legale, che dispensa l’Amministrazione dal fornire qualsiasi prova in merito alla sua pre-*

*tesa, opera soltanto se tutti i movimenti siano assolutamente imputabili al contribuente accertato, mentre non può ritenersi applicabile laddove i conti risultino cointestati con altri soggetti.*

*In tema di accertamenti bancari nei confronti dei professionisti, la norma che introduce una presunzione legale relativa a favore del fisco (per cui prelevamenti e versamenti operati dal contribuente sul proprio conto corrente sono considerati compensi professionali), con conseguente inversione dell'onere della prova, attiene a profili sostanziali del rapporto tributario e ad obblighi dalla cui violazione possono conseguire effetti negativi per il contribuente. Ne deriva che tale norma, obbligando il contribuente ad osservare comportamenti che andavano tenuti al momento in cui sono state poste in essere le operazioni finanziarie e cioè prima della entrata in vigore della normativa, non può essere applicata retroattivamente, violando in caso contrario la norma sancita dall'art. 3 della legge n. 212 del 2000.*

**ACCERTAMENTO – Società di capitali a ristretta base azionaria – Accertamento di redditi occultati – Presunzione di distribuzione dei relativi utili ai soci – Illegittimità – Prova a carico dell'Ufficio – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Pugliese – Relatore E. Ancona). Sent. n. 19 del 17 aprile 2012.

*Dall'accertamento a carico di una società di capitali di maggiori redditi occulti non può discendere automaticamente – dalla ristrettezza della base sociale e dal rapporto familiare tra i soci – l'avvenuta percezione da parte dei soci dei relativi utili; in tal caso è onere dell'Ufficio provare, anche attraverso la prova cosiddetta logica, sulla base di elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti, l'effettività della percezione degli utili da parte dei soci.*

**ACCERTAMENTO – Motivazione – Socio di una società a ristretta base societaria – Avviso di accertamento relativo al socio – Omessa allegazione del processo verbale e dell'accertamento relativi alla società – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Ingusci – Relatore: Di-ma). Sent. n. 56 del 6 maggio 2011.

*È illegittimo l'avviso di accertamento relativo ad un contribuente socio di una società di capitali a ristretta base societaria qualora non risultino allegati il processo verbale conclusivo della verifica condotta nei confronti della società e l'avviso di accertamento alla stessa notificato e qualora gli stessi atti siano meramente citati e non trasfusi nel loro contenuto essenziale né mai notificati al socio, essendo ragionevole dubitare che la ristretta base societaria possa costituire indizio sufficiente a sostenere una presunzione di conoscenza di atti e fatti rispetto ai quali l'interessato si sia dichiarato estraneo.*

**ACCERTAMENTO – Redditi da partecipazione – Società di capitali a ristretta base sociale – Distribuzione degli utili extracontabili ai soci – Presunzione semplice – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. III (Presidente: Occhinegro – Relatore: Marturano). Sent. 918 dell'11 luglio 2011.

*In tema di accertamento delle imposte sui redditi, sussiste una presunzione semplice di distribuzione degli utili extracontabili ai soci di società di capitali a ristretta base partecipativa che ammette la prova contraria da parte del contribuente.*

**Nota del prof. avv. Gianluca Selicato**

***Recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci degli utili extrabilancio di società a ristretta base proprietaria***

Il tema dell'imputazione ai soci degli utili extrabilancio delle società familiari o a ristretta base proprietaria torna frequentemente all'attenzione delle Corti di merito pugliesi. Ad esse tocca verificare, in relazione a fattispecie sempre differenti, la fondatezza e le conseguenze di una tesi che muove da un dato di comune esperienza, ovvero dalla "complicità" che è ragionevole attendersi nei rapporti interni ad una ristretta compagine societaria e, in specie, tra i componenti di uno stesso nucleo familiare.

Gli Uffici impositori si avvalgono, in tale prospettiva, di un orientamento sufficientemente consolidato nella giurisprudenza di legittimità che conduce al ribaltamento sui soci dell'eventuale maggiore reddito accertato in capo alla società ammettendo la possibilità di ricorrere al ragionamento inferenziale

anche in assenza di espresse previsioni normative. Al riguardo, la sezione tributaria della Cassazione, nella sent. 11 novembre 2003, n. 16885, ha osservato che *“pur non sussistendo – a differenza di una società di persone – una presunzione legale di distribuzione degli utili ai soci (cfr. articolo 5 del Tuir), non può considerarsi illogica – tenuto conto della “complicità” che normalmente avvince un gruppo così composto – la presunzione (semplice) di distribuzione degli utili extracontabili ai soci”*.

La distribuzione ai soci degli utili extracontabili viene quindi desunta dall'unità d'intenti che dovrebbe interessare l'esercizio dell'attività di imprese di siffatta natura e che, simmetricamente, sarebbe alla base della scelta di contravvenire o eludere il precetto normativo per conseguire un risparmio d'imposta. Ed è questo un passaggio delicato del ragionamento convalidato della Suprema Corte che non pare corretto ridurre alla mera rilevazione delle caratteristiche della base sociale. Il presupposto logico dell'applicazione della presunzione, più precisamente, è qualificato dalla *“complicità”* tra soci che *“normalmente”* – ma non necessariamente – sussiste nelle situazioni in esame (tra le tante pronunce può vedersi la n. 21415/2007).

Nella realtà, però, le relazioni tra soci si discostano frequentemente dal modello ideale adombrato dagli uffici e cui parrebbe far riferimento anche il giudice di legittimità. Si pensi al socio che, a fronte di una gestione societaria palesemente illegittima, sporga denuncia nei confronti dell'amministratore della società. Ovvero all'inaspettato deterioramento dei rapporti tra i soci di una piccola società, l'alienazione delle cui quote (in specie se di minoranza) sia impedita dall'assenza di acquirenti interessati. Spesso, alla base di tali vicende risiede una gestione oscura dell'ente che richiede tempo per essere interpretata e la cui comprensione, da parte del socio incolpevole, passa attraverso l'esercizio dei poteri di controllo che il diritto societario gli riconosce.

Differenti elementi di complicazione potrebbero discendere dal deterioramento di rapporti familiari o dalla distanza fisica tra soci che può rendere episodiche le occasioni d'incontro sulla gestione (anziché sull'andamento) societaria. Per non parlare degli sfortunati casi in cui la sfera privata del socio sia incisa da sventure personali o familiari che finiscano per prevalere sulla puntuale verifica delle vicende societarie.

Chiunque abbia una conoscenza, sia pure sommaria, dell'impresa collettiva nell'esperienza italiana sa bene quanto siano frequenti tali vicissitudini e quante volte l'ingresso in una compagine sociale possa essere determinato da motivi differenti dalla partecipazione attiva e (soprattutto) paritaria ad un progetto d'impresa. L'applicazione generalizzata, acritica ed automatica della tesi in questione rischierebbe, almeno in tali ipotesi, di condurre a conseguenze aberranti, non solo per la mancata codificazione di una *“normale complicità”*

tra soci, ma anche (e soprattutto) perché la prova contraria in ordine alla sua assenza può rivelarsi tutt'altro che agevole.

Eppure, è proprio nella mancata prova dell'assenza di un disegno unitario alla base delle scelte societarie che va identificato l'elemento necessario a perfezionare il ragionamento presuntivo, come ha giustamente evidenziato la Ctp Taranto, sez. III, nella sent. n. 918 dell'11 luglio 2011, in linea con il pensiero della Cassazione che, da tempo, ha codificato il principio di diritto secondo cui “...*gli utili extrabilancio della società di capitali a ristretta base azionaria o a base familiare si presumono distribuiti ai soci, salva la loro prova contraria*” (così, tra le tante, la sent. 29 gennaio 2008, n. 1906).

Alla prova contraria andrebbero rivolte, quindi, le principali attenzioni dei collegi giudicanti, cui compete la verifica degli argomenti, sia pure indiziari, opposti dal contribuente alla presunzione (semplice) di “*complicità*” e dei motivi per cui l'Ufficio abbia ritenuto di dover mantenere comunque ferma la propria tesi. Meritano di essere valorizzate, in tale contesto, le statuizioni della Commissione tributaria regionale pugliese che, con distinti interventi, ha offerto un importante contributo ermeneutico sull'istituto in esame.

Conviene muovere dalla sent. 6 maggio 2011, n. 56, della XIV sez. della Ctr pugliese che, in punto di procedimento, ha ritenuto illegittimo l'accertamento presuntivo ai danni del socio in difetto della notifica (i.e. allegazione e/o, quantomeno, trasfusione in atti degli elementi salienti) del processo verbale conclusivo della verifica condotta nei confronti della società e dell'avviso di accertamento alla stessa notificata. La decisione è pienamente condivisibile dal momento che il tentativo di ribaltare sul socio le conseguenze dell'accertamento societario costituisce un argomento sufficiente a pretendere la rimozione di ogni ostacolo all'esperienza di una difesa consapevole che, accanto ai rapporti società-soci, abbia ad oggetto anche le contestazioni mosse alla società (tanto più che l'Ufficio ipotizza la complicità e, dunque, la piena conoscenza dei fatti da parte del socio).

Apprezzamento merita anche il contributo offerto dalla sent. n. 40 del 27 maggio 2011 sez. VI della stessa Ct, nella quale i giudici d'appello hanno ritenuto sufficienti taluni elementi indiziari a neutralizzare la presunzione in questione, rifiutando parallelamente la tesi dell'Ufficio, che avrebbe voluto ridurre la prova contraria alla sola dimostrazione dell'avvenuto reinvestimento o accantonamento degli utili extrabilancio. A fronte di un'equazione così generica e tutto sommato debole, secondo cui ristretta base proprietaria = complicità tra soci ed in presenza di uno schema inferenziale non sorretto da alcuna previsione normativa, la prova contraria non può che essere a schema libero, onde poter reagire ad ogni passaggio argomentativo, opponendo evidenze a mere presunzioni.

La soluzione, del resto, appare coerente con l'approccio c.d. *sostanzialistico* che da qualche anno a questa parte pervade i giudizi di legittimità e che, negli ultimi tempi, ha contaminato, a torto o ragione, anche alcuni giudizi di merito. Esso assegna un ruolo decisivo alle argomentazioni del socio, spostando l'attenzione dalle regole d'azione – che pure avrebbero dovuto ritenersi inviolabili in una materia, qual è il diritto tributario, informata al principio di legalità – alle circostanze concrete nell'ambito delle quali è maturata la scelta di violare il precetto tributario o, quantomeno, la consapevolezza dell'avvenuta sua violazione.

Scarsa considerazione meritano, in questo scenario, le critiche al ragionamento inferenziale basate sull'utilizzo di una presunzione di secondo grado che – assieme ad altro – hanno contribuito a determinare una decisione della V sezione della Ctr pugliese (sentenza 17 aprile 2012, n. 19) del tutto contraria all'impiego della tecnica di accertamento in esame. Questa impostazione appare irriverente di risalenti statuizioni della Suprema Corte che, già nella sentenza 16 maggio 2002, n. 7174, aveva avuto modo di escludere il rischio di violazione del divieto di *praesumptio de praesumpto* osservando che 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 vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci (in senso analogo, più recentemente, l'ordinanza 21 gennaio 2011, n. 1449, della stessa Corte).

Di maggior pregio appaiono, invece, altre considerazioni contenute nella stessa sentenza pugliese e, in particolare, il passaggio in cui il collegio lamenta il mancato impiego, da parte dell'A.f., dei suoi poteri d'indagine in ordine all'effettiva percezione delle somme da parte del socio. Questa censura si traduce in una critica all'impiego generalizzato dello schema presuntivo che la Ctr Pugliese aveva formulato anche nella ricordata sentenza 40/06/2011 ritenendo, in quell'occasione, che “*il limite della suddetta presunzione*” non potesse “*essere costituito soltanto dalla prova contraria fornita dal contribuente poiché tale garanzia appare puramente teorica non vedendosi in quale modo concreto il socio possa fornire la suddetta prova se non...esibendo gli estratti conto bancari e la fonte del proprio reddito*”. Ed ancora: “*...nel caso specifico ...l'Ufficio non ha esperito alcuna indagine sulla reale percezione da parte del contribuente delle somme allo stesso attribuite...*”.

È del resto sufficientemente agevole, per l'Agenzia delle entrate, corroborare l'accertamento con altri elementi fattuali diretti e indiretti, quali la verifica dei movimenti bancari del socio, il suo tenore di vita e quello dei suoi familiari; l'utilizzo del redditometro a sostegno della tesi presuntiva, non a caso, aveva già caratterizzato le prime fasi di applicazione degli studi di settore, in quanto coerente con una funzione accertativa strutturalmente volta

alla fedele misurazione della capacità contributiva del singolo e non già alla pigra contestazione di una possibile complicità priva di qualsivoglia elemento di conforto.

Non sorprende, allora, assistere ad un sempre più diffuso riconoscimento, da parte delle Corti di merito, dell'opportunità dell'acquisizione, in sede istruttoria, di quegli ulteriori "*elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti (indagini presso banche, fornitori e clienti dell'impresa accertata, ecc...)* che, in concorso con la ristrettezza della compagine sociale, possano concretizzare la logica e verosimile presunzione che i redditi non contabilizzati dalla società siano stati effettivamente percepiti da tutti i soci o solamente da alcuni di essi". In questi termini si è espressa la sentenza 19/05/2012, cit., con un'impostazione che ricalca il ragionamento seguito tempo addietro dalla stessa Corte, sez. VIII, nella sentenza n. 16 del 25 gennaio 2005<sup>1</sup>, e che, più di recente, viene condivisa anche da altre Commissioni tributarie regionali (si veda, ad esempio, la Ctr del Piemonte, sent. n. 74 del 6 luglio 2012).

Ammettendo il ricorso incondizionato al ragionamento presuntivo (pur nel perdurante silenzio del legislatore), le Commissioni tributarie adottano un approccio rispettoso delle ragioni del fisco e, al tempo stesso, di quelle del contribuente, l'esercizio del cui diritto di difesa appare finalmente tutelato. In una visione d'assieme, infatti, si delinea un orientamento incline a riconoscere un differente valore alla presunzione in questione, a seconda che la stessa sia corroborata o meno da quegli ulteriori elementi la cui conoscenza è spesso preclusa al socio. Come potrebbe egli fornire, nel brevissimo termine di impugnazione dell'atto impositivo, la prova in ordine all'avvenuta appropriazione indebita degli utili da parte degli amministratori o di altri soci disonesti? Il contribuente è privo di quei poteri d'indagine che consentono, invece, al fisco un'agevole ricostruzione della situazione reddituale-patrimoniale dei potenziali complici e il cui impiego dovrebbe affinare lo schema presuntivo, nel rispetto di una civiltà giuridica che le Corti dimostrano oggi di voler opportunamente tutelare.

In assenza di una diligente e compiuta attività istruttoria a supporto del ragionamento inferenziale, andrebbe riconosciuta al socio la facoltà di difendersi con elementi meramente indiziari, nel solco di importanti statuizioni di legittimità che, sia pure in riferimento a fattispecie diverse, hanno già avuto occasione di evidenziare la scarsa valenza probatoria delle presunzioni semplici nel sistema dell'accertamento dei redditi.

<sup>1</sup> Per un commento sia consentito di rinviare a G. SELICATO, *La presunzione di distribuzione ai soci degli utili extra-bilancio di una società a ristretta base proprietaria*, in *Le Corti di Bari, Lecce e Potenza*, 2006, 740, ss..

**ACCERTAMENTO – “Parametri” – Art. 3, commi 181 e 183 della legge n. 549 del 1995 – Promotore finanziario – Peculiarità dell’attività – Impossibilità di ottenere provvigioni occulte – Esistenza dell’archivio informatico delle operazioni finanziarie – Maggiore affidabilità rispetto allo strumento presuntivo.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: M. Ancona – Relatore: Cazzolla). Sent. n. 52 del 13 ottobre 2011.

*La particolarità dell’attività svolta dal promotore finanziario, il quale agisce in nome e per conto di un intermediario assoggettato agli obblighi previsti dal Testo unico di finanza (Tuf), non consente o rende particolarmente difficile ed improbabile l’effettuazione di operazioni occulte ed il conseguimento di redditi sottratti all’imposizione fiscale. Tra l’altro, l’esistenza di un archivio informatico delle operazioni, istituito dalla legge n. 197 del 1991 (confluita nel d.lgs. n. 385 del 1993), consente all’Amministrazione il controllo delle operazioni effettuate dal promotore ed eventualmente di verificare l’esistenza di operazioni non assoggettate al calcolo delle relative provvigioni con modalità maggiormente attendibili rispetto allo strumento presuntivo offerto dai c.d. “parametri”.*

**ACCERTAMENTO – Studi di settore – Legittimità – Onere della prova a carico del contribuente – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Torricelli). Sent. n. 201 del 4 maggio 2011.

*Non può essere annullato l’accertamento di maggior reddito per il solo fatto che esso sia basato unicamente sugli studi di settore allorché il contribuente, tanto in sede di verifica che nella successiva fase contenziosa, non abbia offerto elementi idonei a giustificare il mancato conseguimento di quel livello di reddito mediamente conseguito dalle imprese del settore.*

**ACCERTAMENTO – Studi di settore – Promozione del contraddittorio con il contribuente – Prova – Onere dell’Ufficio – Sussiste.**

**IDEM – Esclusivo riferimento allo scostamento fra redditi presunti e dichiarati – Motivazione insufficiente – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Quarta). Sent. n. 421 del 29 luglio 2011.

*In caso di accertamento conseguente l'applicazione degli studi di settore, è onere dell'Ufficio procedente dimostrare di aver attivato il contraddittorio con il contribuente.*

*È insufficientemente motivato l'avviso di accertamento che si limiti a rilevare lo scostamento tra i ricavi derivanti dall'applicazione degli studi di settore e quelli dichiarati dal contribuente, senza alcuna deduzione da parte dell'Ufficio.*

**ACCERTAMENTO – Studi di settore – Onere della prova.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 29 del 2 maggio 2012.

*Gli studi di settore costituiscono una presunzione semplice, il cui risultato deve essere comunque rapportato alla concreta e particolare situazione del contribuente, non costituendo criterio unico per la determinazione dei ricavi e non potendo ammettersi che il reddito venga determinato in maniera automatica a prescindere dalla reale capacità contributiva e – a pena di nullità – in assenza del preventivo ed obbligatorio contraddittorio. Costituendo gli studi di settore una presunzione legale relativa, è ammissibile la più ampia prova contraria del contribuente – anche a mezzo di presunzioni semplici – in sede giurisdizionale, quand'anche non fornita nel contraddittorio endoprocedimentale. (Nel caso di specie il giudice ha ritenuto che il riscontro derivante dallo studio di settore fosse stato ulteriormente avvalorato dagli indizi di maggiore capacità contributiva costituiti dalla incoerenza dell'indice economico di redditività, dal volume degli affari, dalle spese per lavoro dipendente, dal valore dei beni strumentali, dall'acquisto di un'autovettura, dalle spese di un'altra autovettura e di tre immobili).*

**ACCERTAMENTO – Art. 36 bis del d.p.r. n. 600 del 1973 – Dichiarazione di rettifica – Rispetto dei termini previsti – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Cerase). Sent. n. 230 del 31 maggio 2011.

*La facoltà del contribuente di rettificare la dichiarazione è vincolata, sotto il profilo temporale, all'osservanza delle norme e delle procedure stabilite dalla legge per la contestazione del debito tributario, sicché la dichiarazione di rettifica che venga inoltrata all'Ufficio oltre i termini previsti dalle norme è priva di efficacia e, conseguentemente, inidonea a togliere fondamento di legittimità all'iscrizione a ruolo del tributo che sia stata eseguita sulla base dell'originaria denuncia dello stesso contribuente.*

**ACCERTAMENTO – Ritiro in autotutela per ritenuta illegittimità e sostituzione con altro atto – Condizione dei fatti ed elementi nuovi – Necessità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente e relatore: Marrese). Sent. n. 52 del 25 febbraio 2011.

*La necessità della sopravvenienza di fatti ed elementi nuovi, non noti all'Ufficio al tempo dell'emissione dell'avviso di accertamento, è riferibile all'ipotesi in cui l'Ufficio provveda ad integrare o modificare l'accertamento (art. 43 comma 3 del d.p.r. n. 600 del 1973), il quale conserva la sua legittimità e la sua efficacia originaria nella forma integrata con gli elementi sopravvenuti (sui quali può esercitarsi il controllo del giudice nell'eventuale fase contenziosa), non già all'altra e diversa ipotesi in cui l'Ufficio, esercitando il suo potere di autotutela, pervenga alla riconsiderazione totale della legittimità dell'atto emesso annullandolo d'ufficio e sostituendolo con un nuovo avviso di accertamento.*

**ACCERTAMENTO – Processo verbale di constatazione – Omessa sottoscrizione del contribuente – Nullità del conseguente avviso di accertamento – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Merico). Sent. n. 671 del 20 dicembre 2011.

*Il processo verbale di constatazione privo della sottoscrizione del contribuente o dell'attestazione del suo rifiuto di farlo, considerato che lo stesso è rimasto del tutto estraneo alla compilazione dell'atto, com-*

*porta la illegittimità dell'avviso di accertamento che ne scaturisce, perché sfornito dei requisiti di regolarità idonei a qualificarlo come atto assistito da fede privilegiata.*

**ACCERTAMENTO – Raddoppio dei termini in presenza di violazione costituente reato – Denuncia a carico della società – Raddoppio dei termini anche nei confronti del socio – Insussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. III (Presidente: Perna – Relatore: Barletta). Sent. n. 194 del 10 ottobre 2011.

*Nei confronti del socio di una s.r.l. l'Agenzia delle entrate non può fruire del raddoppio dei termini per l'accertamento, secondo la disposizione dell'art. 37 commi 23 e 24 del d.l. n. 223 del 2006 se la denuncia di reato trasmessa all'Autorità giudiziaria per uno dei reati previsti dal d. lgs. n. 74 del 2000 abbia riguardato il solo amministratore della società (1).*

**ACCERTAMENTO – Raddoppio dei termini in presenza di violazione costituente reato – Inoltro della denuncia dopo la scadenza del termine ordinario – Impossibilità.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Gianfreda – Relatore: Pagliarulo). Sent. n. 180 del 3 novembre 2011.

*L'Agenzia delle entrate non può fruire del raddoppio dei termini per l'accertamento, secondo la disposizione dell'art. 37 del d.l. n. 223 del 2006, allorché la denuncia di reato sia stata trasmessa all'Autorità giudiziaria quando il termine (ordinario) per l'accertamento fissato a pena di decadenza dagli artt. 43 del d.p.r. n. 600 del 73 e 57 del d.p.r. n. 633 del 72 sia già scaduto (2).*

**Nota redazionale**

(1) La prima di tali sentenze pone il quesito se davvero dalle norme degli artt. 43 e 57 dei rispettivi d.p.r. si possano ricavare simili interferenze tra il rapporto tributario e gli aspetti penalistici (l'obbligo di denuncia) o se quella della reversibilità sul socio dell'accertamento operato (con o senza il raddoppio dei termini) nei confronti della società non sia una questione da risolvere esclusivamente secondo la logica civilistica e tributaria.

(2) Alla questione risolta dalla seconda sentenza crediamo abbia già dato risposta

la sentenza n. 247 del 2011 della Corte costituzionale (ne riportiamo alcuni passaggi) che pure il collegio giudicante, richiamandola nella sua decisione, ha mostrato di conoscere, anche se ha fermato la sua attenzione su di un passaggio – “*la legge non attribuisce all’Amministrazione finanziaria l’arbitrario e incontrollato potere di raddoppiare i termini di accertamento*” – che avrebbe dovuto essere letto all’interno del suo contesto logico (v. il punto 5.3 della motivazione) e come parte delle argomentazioni svolte nella sentenza per dar ragione del giudizio secondo il quale “*Nessuno dei prospettati profili di illegittimità costituzionale è fondato*”, concludendosi la sentenza appunto con la dichiarazione di inammissibilità (per alcuni profili) e di infondatezza (per altri profili) delle prospettate questioni di illegittimità costituzionale.

“*...il rimettente muove da una interpretazione non implausibile delle disposizioni denunciate. Egli assume che, in forza di esse, il raddoppio dei termini di accertamento si applichi: a) anche se la denuncia penale per i reati di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 non sia stata presentata prima del decorso del termine ordinario di accertamento; annualità antecedenti all’anno 2006, nel quale sono entrate in vigore tali disposizioni*”.

Quanto al punto sub a), la non implausibilità dell’interpretazione discende dal fatto che il censurato terzo comma dell’art. 57 del d.p.r. n. 633 del 1972 (*in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell’art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati*) prevede, quale unica condizione per il raddoppio dei termini, la sussistenza dell’obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento. A maggior ragione, la lettera della legge impedisce di interpretare le disposizioni denunciate nel senso che il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato. Del resto quest’ultima interpretazione – come riconosciuto dalla stessa parte privata – contrasterebbe anche con il vigente regime del cosiddetto “doppio binario” tra giudizio penale e procedimento e processo tributario, evidenziato dall’art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000.

Né, al fine di sostenere un’interpretazione conforme a Costituzione – nel senso che il raddoppio dei termini opererebbe solo se la denuncia penale sia presentata prima del decorso dei termini “brevi” di accertamento – può farsi riferimento alla giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia di termine triennale di “prescrizione” per il recupero “a posteriori” di diritti doganali previsto dall’art. 84, terzo comma, del d.p.r. 23 gennaio 1973 n. 43 (*punti 3 e 3.1 della motivazione*).

Quanto, poi, alla lesione del diritto di difesa, dedotta sotto il diverso profilo dell’irragionevole ed eccessiva distanza temporale tra “il fatto e la contestazione”, tale da comportare una indeterminata soggezione del contribuente all’azione esecutiva (*rectius*: accertativa) del fisco, è agevole osservare che – contrariamente a quanto affermato dal rimettente – il termine non è né indeterminato né irragionevolmente ampio. Non è indeterminato, in quanto esso, in presenza del suddetto obbligo di denuncia penale, è individuato dalla normativa in modo certo, e cioè: a) entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; b) entro il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Né tale obiettiva certezza può ritenersi esclusa dal-

l'eventuale soggettiva incertezza del contribuente sulla astratta ravvisabilità delle indicate ipotesi di reato. L'impossibilità per il contribuente di avere la sicurezza ex ante della non ricorrenza dei presupposti di denunciabilità penale della sua condotta costituisce infatti, come si è appena visto, un inconveniente di mero fatto, irrilevante ai fini del giudizio di legittimità costituzionale. Per contrastare possibili abusi degli uffici tributari sono invece sufficienti, come sarà meglio precisato al punto 5.3., da un lato, la previsione dell'obbligo dei pubblici ufficiali – e, quindi, anche dei verificatori fiscali – di inoltrare senza ritardo la denuncia penale (obbligo sanzionato dall'art. 361 del codice penale) e, dall'altro, la controllabilità giudiziale circa la sussistenza dei precisi ed obiettivi presupposti richiesti dalla legge e dalla giurisprudenza perché sorga detto obbligo (punto n. 5.2.1).

Si è già rilevato che il rimettente muove da una interpretazione plausibile delle disposizioni censurate, le quali, in base al loro tenore letterale, stabiliscono che il raddoppio dei termini deriva dall'insorgenza dell'obbligo della denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione di tale denuncia o da un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato.

Detta interpretazione non implica, tuttavia, che la legge attribuisca all'Amministrazione finanziaria l'arbitrario ed incontrollabile potere di raddoppiare i termini "brevi" di accertamento.

Quanto all'asserita arbitrarietà, infatti, il raddoppio non consegue da una valutazione discrezionale e meramente soggettiva degli uffici tributari, ma opera soltanto nel caso in cui siano obiettivamente riscontrabili, da parte di un pubblico ufficiale, gli elementi richiesti dall'art. 331 cod. proc. pen. per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale. Per costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, tale obbligo sussiste quando il pubblico ufficiale sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione o di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita (*ex plurimis*, sentenze della Cassazione penale n. 27508 del 2009; n. 26081 e n. 15400 del 2008; n. 1244 del 1985; n. 6876 del 1980; n. 14195 del 1978). Va, inoltre, sottolineato al riguardo che il pubblico ufficiale – allorché abbia acquisito la *notitia criminis* nell'esercizio o a causa delle sue funzioni – non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia, ma deve inoltrarla prontamente, pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 cod. pen. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia. Quanto all'asserita incontrollabilità dell'apprezzamento degli uffici tributari circa la sussistenza del reato, va obiettato che – contrariamente a quanto affermato dal rimettente – il sistema processuale tributario consente, invece, il controllo giudiziario della legittimità di tale apprezzamento. Il giudice tributario, infatti, dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento. È opportuno precisare che: a) in presenza di una contestazione solle-

vata dal contribuente, l'onere di provare detti presupposti è a carico dell'Amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo attribuitole dal censurato terzo comma dell'art. 57 del d.p.r. n. 633 del 1972; b) il correlativo tema di prova – e, quindi, l'oggetto della valutazione da effettuarsi da parte del giudice tributario – è circoscritto al riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale e non riguarda l'accertamento del reato; c) gli eventuali limiti probatori propri del processo tributario hanno, pertanto, una ridotta incidenza nella specie e, comunque, non costituiscono oggetto delle sollevate questioni (*punto n. 5.3*).

**ACCERTAMENTO Iva – Operazioni inesistenti – Termini – Proroga ex art. 57 terzo comma del d.p.r. n. 633 del 1972 – Applicabilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Cerase). Sent. n. 134 del 22 marzo 2011.

*L'attività dell'Ufficio impositore che, rettificando la dichiarazione Iva del contribuente, recuperi un credito d'imposta risultante da fatture che il medesimo Ufficio abbia ritenuto relative ad operazioni inesistenti, si giova, quanto ai termini, della dilazione prevista dal terzo comma dell'art. 57 del d.p.r. n. 633 del 1972 (secondo il quale "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal d.lgs. del 10 marzo 2000 n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione").*

**ACCERTAMENTO – Adesione – Omessa presentazione di garanzia fideiussoria – Regolare pagamento delle rate – Revoca dell'accertamento con adesione – Illegittimità – Principio di collaborazione – Art. 10 della legge n. 212 del 2000 – Irregolarità – Sanatoria – Invito al contribuente – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente – Relatore: Solimando). Sent. n. 103 del 30 settembre 2011.

*L'omessa prestazione della garanzia fideiussoria in presenza di regolari versamenti delle rate previste è ininfluyente ai fini del perfezionamento dell'accertamento con adesione. In virtù del principio di collaborazione, l'Ufficio deve invitare il contribuente a sanare le irregolarità dell'accertamento con adesione.*

*(Nel caso di specie, alla data della prima iscrizione a ruolo, nel rispetto delle scadenze stabilite, il contribuente aveva già versato la metà dell'importo dovuto e alla data della seconda iscrizione a ruolo aveva già saldato, in anticipo, il proprio debito).*

**ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed Iva – Società cancellata dal registro delle imprese nel corso del giudizio – Avviso di accertamento notificato in pendenza di cancellazione – Legittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, sez. XXI (Presidente: D'Amore – Relatore: Sasso). Sent. n. 240 del 29 novembre 2011.

*In tema di posizione giuridica attribuibile ad una società in liquidazione è solo la cancellazione iscritta nel registro delle imprese, che rendendo certa ed opponibile ai terzi la cessazione dell'attività d'impresa, comporta l'estinzione della società. Pertanto, l'avviso di accertamento notificato alla società che ha approvato e depositato il bilancio finale di liquidazione e predisposto la domanda di cancellazione deve ritenersi valido e legittimo, con produzione dei suoi effetti giuridici, in quanto la società destinataria non risultava ancora estinta per mancata cancellazione con formula pubblicitaria.*

**Nota dell'avv. Michele Antonucci**

***Estinzione della società in corso di giudizio: la provinciale illude il fisco***

La sentenza in rassegna è l'occasione per fare, seppur brevemente, il punto sull'evoluzione della giurisprudenza tributaria dopo le celebri “sentenze gemelle” della Corte di Cassazione a Sezioni Unite (nn. 4060, 4061, 4062 del 2010) che, chiarita la natura costitutiva della cancellazione delle società dal registro delle imprese, hanno espresso definitivamente il principio della irreversibile estinzione di quest'ultima, anche in presenza di rapporti non definiti (alla stessa conclusione si è giunti con riferimento alle società di persone, riconoscendo al novellato art. 2495 c.c. “un effetto espansivo” nonostante, in questo caso, la natura dichiarativa della cancellazione).

Va subito detto che la decisione dei giudici baresi, pur partendo da una premessa corretta, giunge ad una conclusione assolutamente incongruente ed improduttiva di effetti giuridici. Infatti, nel caso di specie, la s.r.l. destinataria dell'accertamento ha ricevuto la notifica dell'atto impositivo dopo il deposito del bilancio finale di liquidazione e nelle more del perfezionamento del pro-

cedimento di cancellazione dal registro delle imprese, proponendo ricorso in virtù della residuale legittimazione processuale. Al momento della costituzione in giudizio, era già intervenuta la cancellazione e, dunque, l'estinzione della società, circostanza puntualmente fatta rilevare in giudizio con la conseguente richiesta di cessazione della materia del contendere per mancanza del soggetto e dell'oggetto della vertenza.

Tuttavia, per i motivi riportati nella massima, la Commissione ha considerato comunque valido l'avviso di accertamento, evidenziando l'illogicità della decisione soprattutto nella parte in cui si è sottolineata la piena "produzione degli effetti giuridici" dell'atto impositivo nei confronti della società. In realtà, è evidente che l'A.f. non potrà avanzare alcuna richiesta nei confronti di un soggetto inesistente, per cui la pronuncia favorevole al fisco è di natura meramente virtuale.

Di segno, chiaramente, diverso sono sia la giurisprudenza di merito che quella di legittimità, seguite alle richiamate "sentenze gemelle".

Le pronunce tributarie di merito emesse sulla base dei principi enunciati dalle Sezioni Unite della Cassazione (v. Ctp Genova n. 32/5/11, Ctp Catania n. 80/9/11, Ctr Lombardia n. 79/8/11), dichiarando la cessazione della materia del contendere, hanno variamente motivato la decisione o in base alla sopravvenuta perdita della capacità processuale della società ricorrente o rilevando il sopravvenuto venir meno nel giudizio sia dell'oggetto che del soggetto, senza che nei confronti di quest'ultimo possa configurarsi alcun fenomeno successorio o sancendo l'inefficacia dell'atto amministrativo per inesistenza del soggetto destinatario (per un approfondimento, si veda CESARE GLENDI in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 9/2010, pag. 749 ss. e n. 6/2011, pag. 518 ss.).

Interessanti le pronunce della giurisprudenza tributaria di legittimità, a partire dalla sentenza n. 22830/2010, tenendo conto dell'ordinanza n. 22863 del 2011, fino a tutte le sentenze emesse durante il 2012 (Cass. nn. 7327, 7676, 7677, 7678, 7679, 9110/2012), compresa l'ultima, in ordine di tempo, del 5 settembre 2012 n. 14880.

In particolare, la quinta sezione della Corte di Cassazione, ha affrontato nello specifico alcune singole tematiche afferenti i giudizi riguardanti le società cancellate dal registro delle imprese.

È stato, pertanto, confermato che, nel caso in cui una società di capitali, dopo aver promosso un giudizio, si estingua e venga cancellata dal registro delle società in pendenza di giudizio, non è possibile emettere una pronuncia di condanna contro di essa, in quanto soggetto non più esistente; ne consegue che, ove una tale condanna sia comunque pronunciata, va dichiarata inammissibile l'impugnazione proposta nei confronti della società estinta.

Inoltre, si è deciso che, tenuto conto della efficacia costitutiva della cancellazione della società, il ricorso per Cassazione è da ritenere sicuramente inammissibile a misura del coinvolgimento della società oramai estinta, non rilevando che l'estinzione sia avvenuta, addirittura, dopo la sentenza di primo grado e che la stessa non sia stata rilevata nel giudizio d'appello.

È stato, quindi, affrontato un profilo che non aveva precedenti nella giurisprudenza della Corte e al quale anche la dottrina processualistica aveva dedicato poca attenzione, ovvero quello riguardante la sorte dei rapporti processuali laddove la cancellazione della società sopravvenga in corso di causa o dopo la sentenza gravata.

Si è, dunque, chiarito che il ricorso è da ritenere inammissibile a misura del coinvolgimento del liquidatore, atteso che la sua posizione non è quella di un successore processuale dell'ente estinto, sebbene quella di un soggetto gravato da responsabilità civile concorrente, subordinata, ai sensi dell'articolo 2495 c.c., secondo comma, al fatto che il mancato pagamento del debito sociale sia dipeso da colpa (o *a fortiori* da dolo); da una responsabilità, cioè, che rileva a titolo risarcitorio, per l'illecito (anche penalmente rilevante).

Per quanto riguarda i soci, infine, si è stabilito che il socio di una società di capitali, estinta per cancellazione dal registro delle imprese, succede a questa nel processo a norma dell'art. 110 c.p.c. – che prefigura un successore universale ogni qualvolta viene meno una parte – solo se abbia riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione, secondo quanto dispone l'art. 2495 c.c., secondo comma: tale vicenda, infatti, non costituisce soltanto il limite di responsabilità del socio quanto al debito sociale, ma anche la condizione per la di lui successione nel processo già instaurato contro la società, posto che egli non è successore di questa in quanto tale, ma lo diventa nella specifica ipotesi, disciplinata dalla legge, di riscossione della quota. La prova di tale circostanza è a carico delle altre parti ed integra la stessa condizione dell'interesse ad agire, che richiede non solo l'accertamento di una situazione giuridica, ma anche la prospettazione della possibilità di ottenere un risultato utile, non essendo il processo utilizzabile in previsione di esigenze soltanto astratte.

In ultima analisi, dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese il fisco deve arrendersi alla sopravvenuta irreversibile estinzione della società. In termini operativi, l'erario potrà ricorrere ai rimedi previsti dall'art. 2495 c.c., secondo comma, e attivare la specifica responsabilità prevista dall'art. 36 del d.p.r. n. 602 del 1973 (per le sole imposte sul reddito), alla condizione che si provi che gli ex liquidatori non abbiano svolto professionalmente e diligentemente la liquidazione e che i soci abbiano ricevuto in sede di liquidazione una ripartizione finale dell'attivo. In tal senso, si sono già espresse le Direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate invitando le Dire-

zioni provinciali a motivare adeguatamente gli atti impositivi intestati direttamente ai soci e ai liquidatori.

*N.d.a. Al momento di andare in stampa, riteniamo utile e doveroso segnalare una recente decisione della Commissione tributaria provinciale di Bari (sentenza n. 110, sezione XVII, depositata il 28 giugno 2012. Presidente: Buquicchio - Relatore: Volpe) che, in applicazione dell'art. 2495, comma 2, codice civile, ha dichiarato "insuscettibile di alcun effetto" l'avviso di accertamento emesso nei confronti di una società estinta e notificato al socio e all'ex liquidatore.*

*I giudici baresi hanno, tra l'altro, specificato che l'Agenzia delle entrate, nel convincimento di essere rimasta insoddisfatta all'esito della liquidazione della società, avrebbe dovuto attivarsi mediante ordinario procedimento civile se avesse ritenuto di poter individuare una responsabilità, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 2495 comma 2 codice civile, nei confronti dei soci o del liquidatore.*

**ACCERTAMENTO – Avviso di accertamento notificato al socio – Motivazione – Esclusivo riferimento ad avviso notificato in pari data alla società – Difetto di motivazione – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente – Relatore: Gianfreda).  
Sent. n. 88 del 9 maggio 2011.

*È da ritenersi illegittimo l'avviso di accertamento notificato al socio che nella motivazione faccia esclusivo riferimento ad un diverso avviso notificato in pari data alla società, non conosciuto né obiettivamente conoscibile dal socio.*

*(Nel caso di specie la sede della società non coincideva con la residenza, né con il domicilio fiscale del socio e lo stesso non gestiva la società né aveva alcun legame con il suo legale rappresentante)*

**ACCERTAMENTO – Avviso – Sottoscrizione da parte di un funzionario dirigente – Necessità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Merico). Sent. n. 562, parte I, del 25 ottobre 2011.

*Ai fini della validità dell'atto impositivo non è necessaria la sottoscrizione da parte di un funzionario avente qualifica dirigenziale.*

**ACCERTAMENTO – Avviso – Sottoscrizione da parte del dirigente o di funzionari delegati – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 62 del 13 aprile 2011.

*È nullo, perché emesso in violazione del primo comma dell'art. 42 del d.p.r. n.600 del 1973, l'avviso di accertamento, atto della Pubblica amministrazione a rilevanza esterna, non sottoscritto dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Incombe all'Amministrazione dimostrare l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'Ufficio.*

**NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Art. 139, comma 3, c.p.c. – Omessa spedizione della raccomandata prescritta dall'art. 139, comma 4, c.p.c. – Nullità della notificazione – Costituzione in giudizio della parte al fine di rilevare tale vizio – Sanatoria della nullità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente – Relatore: Scimè). Sent. n. 308, parte I, del 18 ottobre 2011.

*Nel caso di notificazione attraverso consegna al portiere o al vicino di casa, l'omessa spedizione della raccomandata, prevista dalla legge, non costituisce una mera irregolarità ma un vizio dell'attività dell'ufficiale giudiziario che determina la nullità della notificazione nei riguardi del destinatario, che non può ritenersi sanata dalla costituzione in giudizio dello stesso, avvenuta per eccepire tale vizio.*

**NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Affissione al portone del condominio privo di portiere – Nullità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Guglielmo). Sent. n. 57 del 10 febbraio 2011.

*È da considerarsi nulla la notifica effettuata mediante l'affissione al portone del condominio privo del portiere, giacché l'art. 140 c.p.c. impone che la busta sigillata, contenente l'avviso di deposito, debba essere affissa alla porta di casa del destinatario.*

**NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notifica a mezzo posta – Art. 7 della legge n. 890 del 1982 – Presunzione del rapporto di convivenza – Prova contraria – Certificato storico-anagrafico.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Gurrado). Sent. n. 34 del 18 marzo 2011.

*In tema di notifica dell'atto tributario a mezzo posta, la prova della insussistenza del rapporto di convivenza con il soggetto che ha ricevuto l'atto si può evincere dal certificato storico-anagrafico.*

**NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notifica a mezzo posta – Raggiungimento dello scopo – Inesistenza – Esclusione.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. III (Presidente – Relatore: Brandimarte). Sent. n. 250, parte I, del 12 aprile 2012.

*Non sussiste inesistenza o nullità dell'atto notificato a mezzo posta, qualora l'atto abbia comunque raggiunto lo scopo cui era destinato.*

**NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notifica a mezzo posta – Perfezionamento della procedura – Apposizione della sottoscrizione da parte del destinatario – Necessità – Sussiste.**

**IDEM – Omessa notifica di un atto autonomamente impugnabile – Proposizione del ricorso in epoca successiva – Sanabilità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Volpe – Relatore: Barletta). Sent. n. 23 del 14 gennaio 2011.

*La procedura di notifica a mezzo posta si perfeziona esclusivamente con l'apposizione, da parte del destinatario dell'atto ovvero di altro soggetto legittimato ex artt. 137 e seguenti c.p.c., della propria sottoscrizione sull'avviso di ricevimento.*

*La proposizione del ricorso avverso un atto autonomamente impugnabile non notificato, del quale il contribuente sia venuto a conoscenza solo in epoca successiva, non è idonea a produrre l'effetto sanante previsto dall'articolo 156 c.p.c..*

**NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Avviso di accertamento – Presunta falsità della relata di notifica – Sequestro penale – Sospensione del giudizio – Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 102 del 7 giugno 2011.

*Il sequestro probatorio della relata di notifica inerente l'avviso di accertamento, disposto durante la fase delle indagini preliminari al fine di accertare la veridicità della firma del messo notificatore, non può sospendere il giudizio tributario né può di per sé comportare l'inesistenza giuridica dell'avviso di accertamento.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Pignoramento presso terzi – Deduzione di mancata notificazione della cartella di pagamento – Giurisdizione del giudice tributario – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Claudio – Relatore: Liuzzi). Sent. n. 186 del 14 dicembre 2011.

*Appartiene alla giurisdizione del giudice tributario la controversia avente ad oggetto l'impugnazione di un atto di pignoramento presso terzi allorché il contribuente deduca la mancata notificazione delle cartelle di pagamento.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione tributaria – Natura tributaria del rapporto controverso – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e Relatore: Scimè). Sent. n. 291 del 29 settembre 2011.

*Il giudice tributario difetta di giurisdizione a conoscere dell'impugnazione di un'ordinanza-ingiunzione, emessa dall'Agenzia delle dogane per violazione delle leggi edilizie, costituente illecito penale (nel caso di specie accertato dalla Capitaneria di porto).*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Sanzioni per violazioni del regolamento di disciplina per le autorimesse – Fermo amministrativo – Cognizione del giudice tributario – Esclusione.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: La Cava – Relatore: Cataldo). Sent. n. 26 del 25 febbraio 2011.

*Il provvedimento di fermo conseguente al mancato pagamento delle sanzioni (non aventi natura tributaria) per la violazione del regolamento di disciplina per le autorimesse, non rientra nella giurisdizione della Commissione tributaria.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Tosap – Passi carrabili – Giurisdizione del giudice tributario – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: La Cava – Relatore: Caione). Sent. n. 118, parte II, del 28 settembre 2011.

*Sussiste la giurisdizione della Commissione tributaria con riguardo alle controversie in tema di Tosap per i c.d. passi carrabili, trattandosi di vera e propria pretesa di natura tributaria.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Prova – Autocertificazione di soggetti terzi – Valore soltanto indiziario.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Selicato – Relatore: Aiello). Sent. n. 178 del 14 luglio 2011.

*Le autocertificazioni di soggetti terzi prodotte in giudizio, quali documenti sottoposti al vaglio del giudicante, che deve tener conto di ogni elemento da cui possa desumersi la maggiore o minore veridicità delle stesse, hanno soltanto valore indiziario; in caso contrario, si introdurrebbe nel processo tributario – eludendo il divieto di giuramento e di prova testimoniale – un mezzo di prova non solo equipollente a quello vietato, ma costituito addirittura al di fuori del processo stesso.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Fusione per incorporazione – Cancellazione dal registro delle imprese della società incorporata – Società incorporata – Legittimazione attiva processuale – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 40 del 18 marzo 2011.

*La società che abbia deliberato la propria estinzione a seguito della*

*fusione per incorporazione e, quindi, sia stata cancellata dal registro delle imprese, cessa di esistere, determinandosi il sub ingresso per successione a titolo universale della società incorporante nei rapporti sostanziali e processuali della incorporata. Ne deriva che il ricorso presentato dalla società incorporata e cancellata risulta promosso da soggetto giuridicamente inesistente e privo di legittimazione processuale.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Vizi relativi alla notifica della cartella di pagamento – Legittimazione passiva dell’Agente della riscossione – Sussiste – Legittimazione passiva dell’ente impositore – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente – Relatore: Scimè). Sent. n. 308, parte II, del 18 ottobre 2011.

*Sussiste il difetto di legittimazione passiva dell’ente impositore allorché il thema decidendum attenga alla notifica della cartella di pagamento consegnata nei termini all’Agente della riscossione.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Intervento del terzo – Accollante del debito tributario – Inammissibilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Cerase). Sent. n. 229 del 31 maggio 2011.

*L’intervento del terzo accollante del debito d’imposta altrui non è ammissibile nel processo tributario nemmeno con riguardo all’art. 8 secondo comma dello Statuto dei diritti del contribuente, atteso che l’accollo (“senza liberazione del contribuente originario”) previsto in detta disposizione di legge non comporta nessuna novazione soggettiva nell’obbligazione tributaria, bensì soltanto che la nuova obbligazione dell’accollante si aggiunga a quella dell’originario contribuente, con la conseguenza che in capo al terzo non si configura, per effetto dell’accollo, la situazione giuridica cui l’art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992 riconnette l’intervento del terzo.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Regolamento delle spese di giudizio – Ipotesi di cessazione della materia del contendere – Compensazione – Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Cigna – Relatore: De Francesco). Sent. n. 51 dell'11 ottobre 2011.

*La cessazione della materia del contendere, intervenuta a seguito dell'annullamento in autotutela dell'avviso di accertamento, preclude al giudice la possibilità di dichiarare la compensazione delle spese nel giudizio d'impugnazione dell'atto tributario.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Avviso di pagamento ex art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Impugnabilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Selicato – Relatore: Aiello). Sent. n. 58 del 3 marzo 2011.

*L'intimazione ad adempiere, di cui all'art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973, si riferisce alla fase prodromica all'esecuzione e tende a rendere edotto il contribuente, in caso di persistente mancato pagamento, dell'attivazione a suo danno delle più opportune azioni cautelari ed esecutive a tutela della pretesa erariale. Pertanto, indipendentemente dal nomen juris e pur non essendo ricompreso nell'elenco tassativo di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, è da considerarsi atto impugnabile in quanto l'elencazione tassativa contenuta nella suddetta norma non esclude la facoltà del contribuente di impugnare anche atti diversi da quelli ricompresi in detto elenco ma contenenti la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Comunicazione di riduzione di ipoteca legale – Natura di atto impositivo – Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente – Relatore: Scimè). Sent. n. 289 del 29 settembre 2011.

*L'atto con il quale l'Amministrazione finanziaria comunicò al contribuente l'eseguita (nell'esercizio dei poteri di autotutela) riduzione dell'iscrizione ipotecaria non è impugnabile non costituendo un atto di imposizione tributaria.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Controllo formale della dichiarazione – Esito – Comunicazione al contribuente – Impugnabilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. III (Presidente: Petrucci – Relatore: Marturano). Sent. n. 112 del 12 gennaio 2011.

*La comunicazione con cui il contribuente viene a conoscenza degli esiti del controllo formale della dichiarazione, ai sensi dell'art. 36 ter, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973, è un atto idoneo ad incidere sulla sfera patrimoniale del contribuente e come tale può essere autonomamente impugnato.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Diniego di autotutela – Mere questioni relative allo stesso provvedimento – Impugnabilità – Sussiste – Questioni di merito relative ad avviso di accertamento non impugnato – Inammissibilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e Relatore: Scimè). Sent. n. 337 del 28 novembre 2011.

*Il richiamo alla atipicità degli atti che possono essere impugnati non può stravolgere ogni principio processuale in materia di termini per l'impugnativa, permettendo al privato di far rivivere le questioni di merito con un semplice atto di invito alla autotutela, senza limiti temporali, con ciò scardinando alla base ogni forma di certezza e definitività dei rapporti giuridici tributari ormai consolidati. Ne deriva che, una volta definito un avviso di accertamento per omessa impugnazione, il successivo provvedimento di diniego della istanza di autotutela non può essere impugnato per questioni di merito attinenti all'avviso di accertamento ma per i soli vizi attinenti allo stesso diniego, essendo vietata ogni surrettizia entrata nel processo di doglianze ormai irrimediabilmente precluse.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Diniego dell'istanza di disapplicazione, ex articolo 37 bis del d.p.r. n. 600 del 1973, della clausola antielusiva prevista per le società di comodo – Natura di atto impugnabile – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Selicato – Relatore: Aiello). Sent. n. 1 del 16 gennaio 2012.

*Il diniego dell'istanza di disapplicazione della clausola antielusiva prevista per le società di comodo ha natura di atto amministrativo definitivo e recettizio, con immediata rilevanza esterna e rientra, pertanto, nel genus dei dinieghi di agevolazioni tributarie, come tali autonomamente impugnabili ai sensi dell'articolo 19, comma 1, lettera h, del d.lgs. n. 546 del 1992. Il relativo giudizio, avendo ad oggetto diritti soggettivi e non meri interessi legittimi, è a cognizione piena e si estende, pertanto, anche al merito della pretesa, per cui, all'esito, potrà essere emessa una decisione sulla fondatezza dell'istanza, con conseguente attribuzione, ove ne ricorrano le condizioni di legge, dell'agevolazione richiesta.*

### **Nota dell'avv. Antonio Lattanzio**

#### ***Il diniego opposto all'istanza di interpello disapplicativo è un atto autonomamente impugnabile***

I giudici regionali pugliesi, aderendo all'orientamento della Suprema Corte di Cassazione<sup>1</sup>, hanno affermato che il diniego opposto dal direttore regionale dell'Agenzia delle entrate all'istanza di interpello disapplicativo costituisce un atto autonomamente impugnabile innanzi al giudice tributario.

Come è noto, ai sensi dell'articolo 37 *bis*, comma 8, del d.p.r. n. 600 del 1973, le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione.

A questa norma, peraltro, rinvia specificamente anche la legge n. 724 del 1994, recante la disciplina delle società di comodo<sup>2</sup>, che, all'articolo 30,

<sup>1</sup> Cass., del 13 aprile 2012, n. 5843 la quale ha statuito anche che la declaratoria di improcedibilità della medesima istanza, per mancanza degli elementi minimi necessari alla valutazione del caso, non è autonomamente impugnabile, atteso che, a differenza del diniego, non è un atto amministrativo definitivo, recettizio, ad immediata rilevanza esterna.

<sup>2</sup> Sul regime delle società non operative dopo le modifiche apportate dal d.l. n. 138/2011 v.

comma 4 *bis*<sup>3</sup>, prevede, appunto, che il contribuente possa presentare un'istanza d'interpello per la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi del predetto articolo 37 *bis*, comma 8<sup>4</sup>.

Le modalità per la predisposizione e la presentazione di tale interpello disapplicativo sono state disciplinate dal d.m. n. 259 del 1998, che, all'articolo 1, comma 3, dispone che il contribuente deve descrivere compiutamente la fattispecie concreta per la quale ritiene non applicabili le disposizioni normative che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario; all'istanza, inoltre, deve essere allegata copia della documentazione, con relativo elenco, rilevante ai fini della individuazione e della qualificazione della fattispecie prospettata.

La Cassazione, già con la sentenza n. 8663 del 15 aprile 2011, aveva stabilito che il provvedimento di diniego da parte del direttore regionale delle entrate alla disapplicazione di una legge antielusiva ai sensi del succitato arti-

D. STEVANATO, *Società "di comodo": un capro espiatorio buono per ogni occasione*, in *Corr. trib.*, n. 47/2011, p. 3889.

<sup>3</sup> La norma dispone che *"In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi, nonché del reddito, determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto..., la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'art. 37 bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600"*.

<sup>4</sup> Come evidenziato dalla Agenzia delle entrate con circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007, la disciplina normativa delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento ad opera dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, al fine *"di contrastare le c.d. società di comodo e, in particolare, di disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario dei beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società. In sostanza, la richiamata normativa intende penalizzare quelle società che, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale"*. A tal fine è prevista l'irrogazione delle seguenti misure afflittive: a) imposizione di un reddito "minimo" da dichiarare, in funzione del proprio assetto patrimoniale; b) imposizione Irap su una base imponibile costituita dal predetto "reddito minimo", maggiorato di oneri sostenuti per il personale dipendente, collaboratori coordinati e continuativi, lavoro autonomo occasionale, interessi passivi; c) limitazioni all'utilizzo delle perdite pregresse ai fini fiscali, che possono compensare il reddito dell'anno, soltanto sino a concorrenza di quello "minimo", attribuibile in base alla normativa di riferimento; d) limitazioni al recupero del credito Iva annuale, che non può essere chiesto a rimborso, ceduto a terzi, od utilizzato in compensazione orizzontale (cioè, a compensare altre imposte o contributi), ma soltanto verticale (a scomputo dell'Iva da versare, risultante da liquidazioni periodiche); e) penalizzazioni ulteriori, individuate dal d.l. 13 agosto 2011, n. 138 consistenti nell'aggravio dell'ordinaria aliquota Ires, dal 27,5% al 38%, applicabili alle società di capitali che non superino il *test* di operatività ed a quelle in "perdita sistematica", con decorrenza dal 2012.

colo 37 *bis*, comma 8, è atto recettizio di immediata rilevanza esterna, ed esso costituisce ipotesi di diniego di agevolazione fiscale, e quindi è direttamente impugnabile innanzi alle Commissioni tributarie ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. h), del d.lgs. n. 546 del 1992, che tale tipologia di atto espressamente prevede come autonomamente impugnabile.

Inoltre, la Suprema Corte aveva altresì aggiunto che, in tal caso, il giudizio del giudice tributario è a cognizione piena, per cui si estende anche al merito dell'atto e non alla mera illegittimità del medesimo.

A seguito del rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria, il contribuente dovrebbe adeguarsi all'opinione resa dal direttore regionale delle entrate, rendendosi immediatamente applicabili, a suo sfavore, le presunzioni stabilite dalla norma antielusiva; oppure, non conformarsi al diniego, esponendosi al rischio di successivo accertamento tributario. In tale ottica, il diniego di disapplicazione ha, dunque, l'effetto di regolare immediatamente l'obbligazione tributaria del contribuente, in modo analogo a un diniego di agevolazione fiscale. Pertanto, lo stesso diniego, seppure non espressamente contemplato tra gli atti autonomamente impugnabili dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992<sup>5</sup>, è ragionevolmente assimilabile a tali atti<sup>6</sup>.

Con la successiva sentenza n. 5843/2012, i giudici di legittimità, richiamando la sentenza sopra evidenziata, hanno nuovamente confermato il principio in essa espresso<sup>7</sup>, ma hanno anche meglio contestualizzato la fattispecie *de qua*.

<sup>5</sup> Cfr. ampiamente A. LATTANZIO, *Manuale del processo tributario*, Ed. Ad Maiora, Trani, 2012, p. 18 ss.

<sup>6</sup> Sul tema l'Agenzia delle entrate è intervenuta con le circolari 2 febbraio 2007, n. 5, par. 3.3, 3 marzo 2009, n. 7/E, par. 4 e 14 giugno 2010, n. 32/E, par. 8, affermando che la tutela giudiziaria dovrebbe essere sostanzialmente "differita" al momento di impugnazione dell'atto impositivo che consegua all'applicazione delle presunzioni reddituali *ex art.* 30 della legge n. 724/1994. Parte della giurisprudenza di merito si è già espressa a favore dell'impugnabilità del diniego di disapplicazione delle disposizioni in tema di società di comodo, considerando che tale provvedimento sia già in grado di determinare le obbligazioni tributarie della società (Comm. trib. reg. della Puglia 16 gennaio 2012, n. 1; Comm. trib. reg. della Puglia, 11 maggio 2011, n. 563; Comm. trib. prov. di Palermo, 23 febbraio 2011, n. 126; Comm. trib. reg. della Puglia, 11 maggio 2010, n. 71; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 21 settembre 2011, n. 154).

<sup>7</sup> Secondo D. STEVENATO, *Società di comodo, interpello e impugnazione del diniego*, in *Dial. trib.*, n. 1/2012, il principio di diritto espresso dalla Cassazione non può invece essere condiviso in quanto tale, poiché non ogni diniego di disapplicazione di norme antielusive configura un diniego di agevolazione, e non è tale, ad esempio, il diniego di disapplicazione della normativa sulle società di comodo, con cui il contribuente non mira certo ad ottenere un'agevolazione o un'esenzione, quanto a scongiurare una ingiusta penalizzazione ed una tassazione su un reddito presunto del tutto disancorato dalla realtà. È palesemente assurdo ritenere che l'ordinaria tassazione commisurata al reddito effettivo costituisca una "agevolazione" rispetto al regime di tassazione delle cd. società di comodo, che si basa su un reddito minimo legale presunto.

Il caso devoluto alla loro cognizione, infatti, non ha avuto ad oggetto un provvedimento definitivo di diniego alla disapplicazione di una norma antie-lusiva, bensì un provvedimento sostanzialmente interlocutorio di declaratoria d'improcedibilità dell'istanza, atteso che con esso l'Amministrazione finanziaria non aveva analizzato il merito della domanda, ma aveva soltanto stabilito l'impossibilità di procedere alla valutazione del caso, poiché non era stata allegata la necessaria documentazione per l'istruttoria *ex* articolo 1, comma 3, del succitato d.m. n. 259 del 1998<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> L'istanza deve essere indirizzata al direttore regionale dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente: la presentazione, tuttavia, deve materialmente avvenire presso l'Ufficio locale della stessa Agenzia, da individuare in funzione del domicilio del contribuente istante. Quest'ultimo deve predisporre un plico raccomandato con avviso di ricevimento e spedirlo al predetto ufficio locale, per mezzo del servizio postale. È l'ufficio locale che avvia l'istruttoria dell'istanza, la quale viene successivamente trasmessa, a cura di detto ufficio, congiuntamente al proprio parere, alla direzione regionale di competenza territoriale, entro trenta giorni dalla ricezione della domanda. Con riferimento al contenuto "minimo" obbligatorio dell'istanza, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 2 febbraio 2007, prevede che "a pena di inammissibilità l'istanza deve contenere: i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante; l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale sono effettuate le comunicazioni; la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante". La stessa circolare precisa che l'istanza deve altresì descrivere compiutamente la fattispecie concreta e indicare le oggettive situazioni che, con riferimento alla fattispecie rappresentata, hanno impedito alla società di superare il *test* di operatività di cui all'art. 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994 o di conseguire un reddito almeno pari a quello minimo presunto, determinato ai sensi del comma 3 del predetto articolo. L'istanza, poi, deve essere corredata degli atti e documenti necessari alla corretta individuazione e qualificazione della fattispecie. A seguito della presentazione della predetta istanza, il direttore regionale emana il provvedimento di accoglimento o di rigetto, nel termine massimo di 90 giorni dalla data di ricezione del plico raccomandato di cui si è detto in precedenza. In relazione al contenuto necessario dell'istanza d'interpello l'Agenzia delle entrate ha chiarito le ipotesi di inammissibilità delle stesse. La circolare n. 32/E del 14 giugno 2010 evidenzia come inammissibili:

- a) le istanze prive dei dati identificativi dell'istante o del suo legale rappresentante o mancanti della sottoscrizione;
- b) le istanze presentate da professionisti privi di procura;
- c) le istanze presentate dai consulenti, con riferimento a questioni prospettate da questi ultimi, in maniera generale ed astratta;
- d) le istanze che costituiscono mere reiterazioni di precedenti istanze, ovvero richieste di riesame;
- e) le istanze che interferiscono con l'esercizio dei poteri accertativi, riguardando fattispecie già sottoposte a controllo, o per le quali siano state presentate istanze di rimborso o istanze di annullamento, anche parziale, in autotutela. Oltre a tali casi, possono configurarsi ipotesi nelle quali, pur in presenza di istanze formalmente corrette, si ravvisino carenze sostanziali all'interno delle stesse, quali:

- 1) le istanze di interpello presentate da società non operative, che avrebbero potuto beneficiare di cause automatiche di esclusione dalla predetta disciplina;

La Corte, allora, ha affermato che tale provvedimento, non essendo un atto amministrativo definitivo con rilevanza esterna, non può essere assimilato ad uno di quelli previsti dall'anzidetto art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. Conseguentemente, il provvedimento in oggetto non poteva essere autonomamente impugnato.

Alla luce di quanto evidenziato, nel caso di mancata impugnazione del provvedimento di diniego di disapplicazione della norma antielusiva, è possibile proporre ricorso avverso il successivo avviso di accertamento soltanto per vizi propri, essendo preclusa la contestazione del diniego, che, invece, doveva avvenire in sede di autonoma impugnazione del diniego stesso<sup>9</sup>.

Nel caso, invece, di provvedimento di declaratoria di improcedibilità dell'istanza di interpello disapplicativo, non trattandosi di atto autonomamente impugnabile, avverso al successivo avviso di accertamento è esperibile il ricorso senza alcuna limitazione nell'oggetto della tutela.

### **PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Diniego di rateizzazione – Art. 3 bis, comma 1, d.lgs. n. 462 del 1997 – Impugnabilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. X (Presidente: Castellaneta – Relatore: D'Elia). Sent. n. 55 del 23 marzo 2012.

*Il provvedimento di diniego di rateizzazione delle somme rivenienti da comunicazione di irregolarità – in quanto assimilabile al provvedimento di revoca di agevolazioni – è atto impugnabile.*

2) le istanze di interpello non sufficientemente circostanziate, nella definizione della concreta fattispecie, in merito alla quale è richiesto il parere.

La citata circolare n. 32/E del 2010 afferma che “*nei casi in cui sia evidenziato uno dei citati profili di inammissibilità, all'istanza del contribuente sarà fornita, nelle forme rituali, una risposta contenente i motivi di inammissibilità, senza alcun riscontro al merito della questione, nemmeno a titolo di consulenza giuridica*”.

<sup>9</sup> Differire la tutela giurisdizionale all'esito di un secondo procedimento amministrativo (di accertamento o rimborso, a seconda della decisione) costituirebbe una violazione del diritto di difesa e del principio del buon andamento della P.a.: l'attivazione del contenzioso tributario non può essere in alcun modo subordinata all'esperimento di un'ulteriore attività istruttoria, che peraltro non potrà che esaurirsi in un atto fondato sulle medesime determinazioni contenute nel diniego (perché compiuta da un Ufficio sottoposto alla direzione regionale), con conseguente inutile dispendio di risorse pubbliche (in tal senso M. VOLTOLINA, *Società di comodo, interpello e impugnazione del diniego*, in *Dial. trib.*, n. 1/2012).

**PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Fermo amministrativo – Preavviso – Impugnabilità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente e Relatore: Mangialardi).  
Sent. n. 89 del 28 novembre 2011.

*Il preavviso di fermo amministrativo ex art. 86 del d.p.r. n. 602 del 1973 che riguardi una pretesa creditoria dell'ente pubblico di natura tributaria è impugnabile in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria rispetto alla quale sorge ex art. 100 c.p.c. l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva stessa, a nulla rilevando che il preavviso non compaia espressamente nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Rimessione in termini – Artt. 153 comma 2 e 294 commi 2 e 3 c.p.c. – Applicabilità al processo tributario.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Fedele – Relatore: Pepe).  
Ord. n. 377 del 31 maggio 2011.

*A seguito delle modifiche apportate dalla legge n. 69 del 2009 al codice di procedura civile, la rimessione in termini è divenuta istituto processuale di carattere generale ed in quanto tale risulta applicabile anche al processo tributario.*

**Nota degli avv.ti Francesca Giorgia Romana Sannicandro e Maurizio Villani*****La rimessione in termini nel processo tributario***

A seguito della riforma del codice di procedura civile, operata dalla legge n. 69 del 18/06/2009, è stato abrogato l'art. 184 bis c.p.c.; la norma è stata trasferita, con contenuto pressoché identico, nell'art. 153 comma 2 del c.p.c., quindi, nel libro I delle disposizioni generali del codice di procedura civile.

L'art. 184 bis prevedeva che “*la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per cause ad essa non imputabili può chiedere al giudice istruttore di essere rimessa in termini*”; attualmente la stessa disposizione è contenuta nell'art. 153 comma 2, rubricato “*improrogabilità dei termini perentori*”.

In sostanza la *ratio* della norma consente al giudice di restituire alla parte incolpevole quella facoltà processuale che per il decorso del termine essa aveva perduto; la valenza d'istituto processuale, dunque, non è più circoscritta, come accadeva nel vigore dell'abrogato art. 184 *bis*, ai soli termini di trattazione della causa nel giudizio di primo grado, ma, d'ora in poi, estesa anche ai poteri processuali esterni allo svolgimento del giudizio, come quello di impugnare o di proseguire o di riassumere il giudizio. La parte dovrà allegare i fatti che hanno comportato e determinato la decadenza dando prova della loro non imputabilità.

Il processo tributario regolato dal d.p.r. n. 546 del 1992 chiarisce subito all'art. 1 che *“i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”*. Risulta evidente, dunque, la significativa evoluzione processuale che configura una vera e propria zona di salvezza per tutti quei casi in cui *“le decadenze non sono imputabili alla parte”*.

Opportuno chiarire che l'impianto legislativo attuale prevede che il comportamento attivo della parte costituisce inequivocabilmente un'iniziativa per la tutela del proprio interesse e, pertanto, la sua inattività potrebbe, ambigualmente, essere figlia sì della volontà di abbandonare l'azione, ma anche dell'intervento di un fatto ad essa non imputabile che impedisce di fatto l'azione stessa (ad esempio, quando nel caso di un avviso di accertamento, il contribuente non sia reso edotto della presenza di tale atto o mediante una notifica inesistente o mediante l'inattività del difensore che non predisponga nessun atto difensivo a contrastare le pretese erariali).

La norma abrogata consentiva, fino al 2009, l'applicabilità dell'istituto della rimessione in termini esclusivamente ai processi di cognizione ordinaria in fase di trattazione del giudizio di primo grado; in virtù di questa circostanza, l'istituto mal si collegava alla materia tributaria, stante anche l'esclusività del contenuto e del posizionamento della norma all'interno delle disposizioni in materia di processo civile.

La colpa cui faceva riferimento la norma abrogata era intesa nell'accezione piena del termine, ovvero come inattività pura e semplice, a prescindere dalla ragione d'inesistenza o dalle omissioni sottostanti ad essa.

A seguito della *“deroga”* del comma 2 dell'art. 153, relativa all'improrogabilità dei termini, si è finalmente collaudato il processo di generalizzazione dell'istituto della rimessione in termini attraverso cui è evidente il passaggio dal sistema fondato sulla regola generale dell'autoresponsabilità da decadenza di tipo *“oggettivo”*, al sistema dell'autoresponsabilità da decadenza sul fondamento della colpa, di tipo quindi soggettivo (cd. autoresponsabilità *“colposa”*). Occorre precisare, come autorevole dottrina esprime (CAPONI – *La*

*rimessione in termini nel processo civile*, Milano, 1996), che il concetto di “autoresponsabilità” – e non di “responsabilità” – evidenzia che il comportamento del soggetto non viola alcun dovere verso gli altri ed è finalizzato a realizzare interessi propri del soggetto.

La distinzione è nel fatto che ove la legge non concedesse alcuna possibilità di neutralizzare le conseguenze pregiudizievoli dell'intervento di un impedimento, l'eventuale decadenza del potere verrebbe imputata alla parte sia che l'impedimento sia dovuto a sua colpa, sia che essa sia incolpevole. Ove invece questa possibilità viene concessa, è aperta la strada verso l'autoresponsabilità su fondamento colposo (con la conseguente dimostrazione della parte valutata dal giudice caso per caso). Ciò comporta che d'ora in poi sarà affidato al giudice il compito di trovare, di volta in volta e nel caso concreto, il giusto equilibrio tra l'effettività del diritto alla difesa della parte che invoca la rimessione e, a contrario, la sua improrogabilità.

L'effetto di questa modificazione nel processo tributario è ancora tutto da esaminare e da sperimentare attentamente. Però già dal 2008, parte della giurisprudenza di Cassazione cominciava ad appoggiare la teoria della soggettività dell'autoresponsabilità, da verificarsi *ad hoc* (sentenza n. 3006 dell'8 febbraio 2008). In buona sostanza, per la Corte di Cassazione il giudice tributario può temperare il rigore della previsione di un termine di decadenza ove ritenga che l'errore in cui è incorso il ricorrente possa essere ritenuto scusabile ossia non imputabile alla parte. La rimessione in termini deroga al principio di perentorietà del termine per ricorrere e al suo conseguente effetto di decadenza, cui è collegato il mancato rispetto del termine stesso; costituisce, così, un rimedio avverso l'irricevibilità del ricorso tardivo.

Con la riforma assistiamo ad una forte attenuazione dell'inderogabilità dei termini, consentendo così alla parte che sia incorsa in decadenze per cause a lei non imputabili di essere rimessa in termini.

Una delle prime decisioni della giurisprudenza di merito in tema di applicabilità della rimessione in termini nel processo tributario è l'ordinanza n. 125 del 15/10/2010 con cui la Ctp di Bari ha ritenuto compatibile con il rito tributario l'istituto processuale civilistico della rimessione dei termini previsto dall'art. 153, comma 2, c.p.c..

Attraverso l'ordinanza *de qua*, è stato, infatti, deciso che in presenza di un impedimento derivante da causa di forza maggiore, quale un periodo di riposo forzato a letto, la parte può essere rimessa nei termini per compiere l'atto, anche se questo era previsto a pena di decadenza, qualora sia in grado di dimostrare che l'inadempimento deriva da una causa a lei non imputabile.

L'impedimento derivante da causa di forza maggiore, che il giudice tributario deve vagliare caso per caso, può essere costituito, come nel caso della

recente ordinanza della Ctp di Lecce n. 377/1/2011, anche da una inattività processuale radicata nella “imperizia” del difensore (fattispecie ormai frequentissima) che “pone in essere atti o gesti di una mente turbata e sconvolta, sicchè assolutamente irresponsabile”.

Nel caso di specie, infatti, lo spirare dei termini per il contenzioso non poteva essere rispettato dal difensore, deceduto a causa di un insano gesto posto da lui in essere. Nello specifico, il contribuente si vedeva notificare una cartella di pagamento dopo aver affidato l’incarico al proprio difensore a seguito di un avviso di accertamento correttamente pervenutogli. Inizialmente l’Ufficio delle entrate invitava il contribuente al pagamento suggerendo, in un momento successivo, la rivalsa sugli eredi del proprio difensore; il contribuente, preso atto della presa di posizione dell’Ufficio, dando incarico ad altro difensore proponeva ricorso avverso la cartella di pagamento chiedendo in via preliminare la rimessione in termini per impugnare l’accertamento originario.

Il giudice, dopo aver accertato che la decadenza in cui era incorso il contribuente era per una causa a lui non imputabile – l’insano gesto del difensore –, valutata irrilevante la prospettata azione di rivalsa nei confronti degli eredi del difensore, concedeva la rimessione in termini, in piena applicazione delle disposizioni normative della legge n. 69 del 2009, avvalorando, così, la presenza della norma che regola l’istituto della rimessione in termini come istituto processuale di carattere generale, come tale estendibile al processo tributario.

Pertanto, nella materia tributaria la forza maggiore o il caso fortuito possono verificarsi al di fuori del procedimento giudiziale (prima che il processo sia ancora instaurato) ovvero possono riferirsi a scadenze legate ai termini per l’instaurazione del processo o al giudizio d’impugnazione; così, anche nell’ordinamento tributario processuale è configurabile il principio secondo cui gli effetti preclusivi non possono prodursi in modo definitivo, quando la parte si sia trovata per forza maggiore o caso fortuito in circostanze impeditive dell’esercizio del potere.

**PROCESSO TRIBUTARIO – Costituzione in giudizio del ricorrente – Deposito della copia dell’atto impugnato – Necessità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Selicato – Relatore: Rango). Sent. n. 164 del 30 giugno 2011.

*Il mancato deposito dell’atto impugnato da parte del ricorrente non può ritenersi essenziale ai fini della ritualità della costituzione, ben potendo il giudice ordinarne il deposito con l’esercizio della facoltà di cui agli articoli 7, comma 3 e 22 comma 5 del d.lgs. n. 546 del 1992.*

## **PROCESSO TRIBUTARIO – Sentenza – Contenuto – Parte espositiva inerente lo svolgimento del processo – Omissione.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente: Albano – Relatore: Tibello). Sent. n. 334 del 26 ottobre 2011.

*Ai sensi degli artt. 132, comma 2, n. 4 c.p.c. e 118 delle relative disposizioni di attuazione, così come modificati dalla legge n. 69 del 2009, la sentenza del giudice tributario è redatta senza la parte espositiva riguardante lo svolgimento del processo<sup>1</sup>.*

(dello stesso tenore è la sent. n. 369 del 22 novembre 2011 emessa dallo stesso collegio)

### **Nota redazionale**

*(1) Non è il caso di sottolineare, né di infiammare, tuttavia il Massimario non può non rilevare come sia sorprendente un'applicazione tanto puntuale ed aggiornata del codice di rito civile a fronte, però, della disposizione "autonoma speciale" dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 (non modificato in senso conforme alle modifiche apportate al c.p.c. circa il contenuto della sentenza), applicabile essa sola in forza dell'art. 1 dello stesso decreto. Dal testo della sentenza non risulta che il collegio si sia posto la questione del rapporto tra i due testi di legge.*

### **Nota del dott. Ennio Attilio Sepe**

#### ***Lo svolgimento del processo: requisito ancora necessario nella sentenza tributaria***

Nella sentenza n. 334 del 26 ottobre 2011 (seguita dalla n. 369 del 22 novembre 2011), la Commissione tributaria provinciale di Foggia ha enunciato la massima che, a seguito della riforma dell'art 132 c.p.c. ad opera della legge 18 giugno 2009, n. 69, la sentenza tributaria non debba più riportare, sia pure succintamente, lo "svolgimento del processo".

L'attuale art. 132, nell'indicare gli elementi che debbono essere contenuti nella sentenza del giudice civile, al n. 4, prevede soltanto "la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione", mentre nella precedente versione prevedeva "la concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei motivi in fatto e in diritto della decisione".

È da ritenersi, tuttavia, errato il riferimento della Commissione tributaria all'art. 132 c.p.c., non avendo tale giudice, evidentemente, considerato che il richiamo alla norma processuale civile non era consentito, nel caso di specie,

dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546: "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile".

Ebbene, il contenuto della sentenza tributaria espressamente è disciplinato dalla relativa legge processuale che, all'art. 36, nell'elencare i requisiti della decisione, reca, al n. 2, "la concisa esposizione dello svolgimento del processo".

L'attuale processo tributario si connota come un sistema tendenzialmente chiuso, disciplinato primariamente dalle speciali disposizioni dettate dal d.lgs. n. 546 del 1992 e, "per quanto da esse non disposto e con esse compatibili", dalle norme del codice di procedura civile: si passa a tali norme solo se le disposizioni del d.lgs. n. 546 del 1992, ancorché sistematicamente interpretate, presentino una oggettiva lacuna, che non è possibile altrimenti colmare e sempre che le norme considerate ai fini di integrazione siano compatibili.

Riguardo al controllo di compatibilità, escluso il riferimento alle "leggi che disciplinano le singole imposte" (anch'esse richiamate dall'art. 39, comma 1, del d.p.r. n. 636 del 1972) e fermo restando l'estensione del rinvio a tutte le norme del cod. proc. civ., deve ritenersi tuttora valido l'orientamento dottrinale e giurisprudenziale maturato a proposito dell'art. 39, comma 1, del d.p.r. n. 636 cit. e riassunto nella motivazione della sentenza delle sezioni unite della Corte di Cassazione n. 210 del 16 gennaio 1986, secondo la quale, come in ogni altra ipotesi in cui il ricorso alla tecnica del rinvio (c.d. ricettizio o materiale) attiene ad un complesso determinato di disposizioni, richiamate in quanto risultino coerenti con il sistema che debbono integrare, anche per il rinvio in esame l'indagine ricognitiva va scandita in due momenti, occorrendo accertare se anche nel processo tributario si configuri, senza essere disciplinato direttamente o indirettamente, dalla legge relativa, una situazione processuale avente le stesse caratteristiche di quella oggetto della disposizione richiamata; e, in secondo luogo, se la disciplina risultante dalle stesse sia compatibile, o meno, con norme del processo tributario..., intesa la incompatibilità non solo come contrasto assoluto, ma anche limitato e tuttavia tale da comportare una disarmonia che non può ritenersi autorizzata".

Alla luce di detto principio appare evidente l'erroneità dell'applicazione dell'art. 132 c.p.c. al processo tributario in presenza della esplicita norma contenuta nel d.lgs. n. 546 del 1992, l'art. 36 appunto. Tale norma si configura come norma speciale rispetto a quella del codice di rito civile, sicchè non può essere interessata dalla riforma del 2009.

Peraltro, la mancanza del requisito della "concisa esposizione dello svolgimento del processo" non è priva di conseguenze ai fini della validità della sentenza, tenendo conto dell'orientamento della S.C. formatosi in relazione alla precedente versione del n. 4 dell'art. 132 c.p.c. (Cass. 2003/13990;

2004/1170; 2009/6683; 2010/22845), secondo cui tale esposizione non rappresenta un elemento meramente formale, ma un requisito da apprezzarsi esclusivamente in funzione dell'intelligibilità della decisione e delle ragioni poste a suo fondamento, in assenza del quale la sentenza è da ritenersi nulla. La sanzione della nullità opera tuttavia solo quando non sia possibile individuare gli elementi di fatto valutati o presupposti nella decisione, stante il principio della strumentalità della forma, per il quale la nullità non può essere mai dichiarata se l'atto ha raggiunto il suo scopo (art. 156, comma 3, c.p.c.).

Nella sentenza commentata, al di là dell'enunciazione della sua redazione senza la parte espositiva riguardante lo svolgimento del processo, sono comunque riportati sia gli atti impugnati (avvisi di accertamento e di contestazione), sia i motivi di impugnazione, sia delle ragioni del rigetto dei ricorsi. Risulta, pertanto, palese che la decisione assolve in misura adeguata al requisito di contenuto richiesto dall'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992.

### **PROCESSO TRIBUTARIO – Successione a titolo particolare nel diritto controverso – art. 111 c.p.c. – Condizioni.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Gianfreda). Sent. n. 83 del 4 maggio 2012.

*Non sussistono i presupposti e le condizioni di cui all'art. 111 c.p.c., applicabile anche al processo tributario, quando il nuovo concessionario del Comune non risulti essere subentrato nel precedente originario contratto di affidamento e non si sia fatto, nel nuovo contratto di appalto del servizio, alcun riferimento ai tributi comunali riferiti al periodo pregresso, già accertati dal precedente concessionario. Conseguisce l'inammissibilità dell'intervento, mancando la formale successione a titolo particolare nel diritto controverso.*

### **PROCESSO TRIBUTARIO – Ricorso in appello – Notificazione a mezzo posta – Produzione in giudizio delle ricevute di spedizione – Omissione – Inammissibilità dell'appello – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Cerase). Sent. n. 74 del 20 aprile 2012.

*Allorché il ricorso in appello sia stato notificato a mezzo del servizio postale, la mancata produzione, da parte dell'appellante, delle ricevute di spedizione delle raccomandate postali non consente al giudice di rilevare la tempestività del gravame. In tal caso, l'appello deve esse-*

*re dichiarato inammissibile, a nulla rilevando l'avvenuta produzione delle copie degli avvisi di ricevimento dell'atto se in essi manca l'indicazione della data di spedizione.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Appello notificato al difensore – Mancata indicazione della data di spedizione – Inesistenza della notifica – Esclusione – Inammissibilità dell'appello – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 1, parte II, del 14 gennaio 2011.

*La mancata indicazione sull'originale del ricorso in appello della data di spedizione dà luogo a una mera irregolarità e non già all'inesistenza giuridica dell'atto, giacché non lede in alcun modo il diritto di difesa, atteso che i termini perentori entro cui va esercitata l'azione difensiva decorrono dalla data di notifica del ricorso.*

*(Nel caso di specie risultava nel fascicolo processuale che l'atto era stato regolarmente notificato al domiciliatario dell'appellato).*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Sospensione ope iudicis dell'esecutività delle sentenze – Inammissibilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente – Relatore: Giardino). Ord. n. 80 del 28 aprile 2011.

*La sospensione ope iudicis dell'esecutività delle sentenze tributarie è inammissibile atteso che: a) la sospensione non è annoverata tra le garanzie costituzionalmente inderogabili; b) nel processo tributario per la tutela cautelare provvede l'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, che è da ritenersi strumento adeguato ad assicurare l'effettività del diritto di difesa; c) con le disposizioni di cui agli artt. 68 e 69 dello stesso d.lgs. il legislatore ha temperato la non sospendibilità di principio delle sentenze con la graduazione dell'esecutività delle sentenze di rigetto (totale o parziale) in funzione del grado di giudizio in cui sono pronunciate<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Benché, come noto, la pronuncia appare superata dalle recenti decisioni delle Corti Superiori, riteniamo opportuno dare spazio a qualche voce di dissenso dei giudici di merito. Per approfondimenti, si rimanda il lettore allo studio del consigliere Walter Celentano "...escluso l'art. 337...". *Ultime di giurisprudenza sull'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992. Considerazioni critiche, in controtendenza*, a pag. 218 di questo Massimario.

**PROCESSO TRIBUTARIO – Appello dell’Ufficio – Autorizzazione ex art. 52 secondo comma del d.lgs. n. 546 del 1992 – Allegazione all’atto di appello – Necessità – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Lancieri). Sent. n. 15 dell’11 marzo 2011.

*La disposizione dell’art. 52 secondo comma del d.lgs. n. 546 del 1992 non prevede che il provvedimento di autorizzazione all’appello sia allegato al relativo ricorso e notificato al contribuente, né prevede che l’appello sia inammissibile nel caso di mancata allegazione, essendo sufficiente che detta autorizzazione risulti dagli atti di causa.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Appello – Motivi – Specificità – Necessità – Mancanza – Inammissibilità dell’appello – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente – Relatore: Giardino). Sent. n. 92 del 28 aprile 2011.

*Nel giudizio di appello, l’appellante deve muovere specifiche censure alla decisione appellata. Pertanto, laddove il giudice di prime cure abbia espresso le ragioni del proprio convincimento e l’atto di appello si limiti a riproporre sic et simpliciter i motivi di doglianza dedotti con il ricorso introduttivo del giudizio, senza muovere alcuna specifica censura a tale percorso motivazionale, lo stesso è da dichiararsi inammissibile.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Appello – Motivi – Riproposizione delle questioni svolte con il ricorso in primo grado – Sufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Selicato – Relatore: Aiello). Sent. n. 89 del 14 aprile 2011.

*La riproposizione in grado di appello delle stesse argomentazioni svolte nel corso del giudizio di primo grado per sostenere l’illegittimità dell’atto impugnato, in quanto considerate idonee a sostenere l’infondatezza dell’atto stesso ed a confutare le diverse conclusioni cui*

*è pervenuto il giudice di primo grado, assolve l'onere dell'impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992<sup>1</sup>.*

### **Nota redazionale**

<sup>1</sup> La sentenza motiva come segue: “*Anche la sollevata censura dell’Agenzia riguardante la mancanza di motivi specifici dell’appello non ha pregio giuridico poiché la riproposizione in appello delle stesse argomentazioni svolte nel corso del giudizio di primo grado e poste a sostegno della illegittimità dell’atto, in quanto considerate inidonee a sostenere la fondatezza dell’atto stesso e confutare le diverse conclusioni cui è pervenuto il giudice di primo grado, assolve l’onere d’impugnazione specifica imposto dall’art. 53 del d.lgs. 546 del 1992*”; si pone, dunque, il problema di individuare il referente logico dell’aggettivo “inidonee”. È evidente, infatti, che detto aggettivo non può reggere allo stesso tempo – com’è, invece, nel testo della sentenza – sia la fondatezza dell’atto stesso che la confutazione delle diverse conclusioni del giudice di primo grado.

Detto aggettivo qualificativo ha un senso se viene riferito alle argomentazioni con le quali l’Ufficio aveva sostenuto la fondatezza dell’atto impugnato; ne ha un altro se viene riferito alle argomentazioni con le quali il ricorrente aveva inteso sostenere l’illegittimità dell’atto.

Sono queste a formare l’oggetto del giudizio del giudice dell’appello.

Nel primo grado del giudizio erano state *svolte argomentazioni* per sostenere l’illegittimità dell’atto impugnato; le stesse argomentazioni, riproposte in grado di appello per ribadire l’illegittimità dell’atto, non possono che essere, secondo la logica della decisione, quelle alle quali dev’essere riferita la valutazione di *idoneità* a confutare le diverse conclusioni cui è pervenuto il giudice di primo grado e a costituire valida formulazione dei motivi del gravame. E dunque, l’aggettivo *inidonee* adoperato dall’estensore deve necessariamente riferirsi a quelle inesprese ragioni (della motivazione dell’atto impugnato) sulle quali riposava la (contestata dal ricorrente) *fondatezza dell’atto stesso*.

Ecco perché, seguendo la logica della *ratio decidendi*, il Massimario ha mutato in positivo la qualificazione di *inidoneità* che si legge nella motivazione: il senso è, infatti, che la riproposizione in appello delle argomentazioni svolte con il ricorso introduttivo in primo grado intanto può soddisfare il requisito delle specificità dei motivi d’impugnazione richiesto dall’art. 53 del d.lgs. cit. in quanto dette argomentazioni siano idonee “*a confutare le diverse conclusioni cui è pervenuto il giudice di primo grado*” (si legge nella sentenza).

Per la giurisprudenza tributaria, si veda:

a) nella vigenza del d.p.r. n. 636 del 1972, il cui art. 22 non richiedeva, per il ricorso in grado di appello, il requisito della specificità, le seguenti pronunce della Commissione tributaria centrale:

n. 03812 del 14/05/2003: *l’inosservanza dell’onere di specificare i motivi nell’atto di appello determina una nullità che rende inammissibile l’impugnazione con conseguente effetto del passaggio in giudicato della sentenza impugnata, senza*

*possibilità di sanatoria a seguito della costituzione dell'appellato e della specificazione dei motivi in corso di causa.*

n. 04815 del 10/10/1997: *ai sensi dell'art. 22, comma 4 del d.p.r. n. 636/72 l'atto di appello deve contenere i motivi dell'impugnazione: pertanto tali motivi non possono essere formulati in maniera generica e "per relationem", richiamando le argomentazioni addotte in sede di ricorso presso la Commissione tributaria di primo grado.*

n. 03194 del 04/05/1992: *in tema di contenzioso tributario, non può essere accolta l'impugnazione che si limiti a riproporre le tesi sostenute dall'impugnante nel grado in cui è stata pronunciata la sentenza impugnata, senza tener alcun conto della motivazione di quest'ultima.*

n. 4826 del 14/06/1991: *anche nel processo tributario è inammissibile il mezzo di gravame sorretto da motivi che non incidono sulla "ratio decidendi" della sentenza impugnata.*

n. 03815 del 13/05/1991: *la disposizione dell'art. 22, comma terzo, del d.p.r. n. 636/72, là ove sancisce che l'atto di appello deve contenere i motivi dell'impugnazione, obbedisce alla stessa ratio dell'art. 342 del codice di procedura civile, secondo cui l'appello, come mezzo giuridico volto ad ottenere la riforma totale o parziale della decisione impugnata, deve indicare le doglianze in modo tale che il giudice sia posto in grado di identificare i punti impugnati e le ragioni in base alle quali viene richiesta la riforma della pronuncia di I grado. Pertanto per la validità dell'atto di appello non è sufficiente la semplice affermazione che la decisione di I grado è errata con la mera richiesta di riforma della stessa attraverso la ripetizione delle difese svolte in primo grado.*

b) *nella vigenza del d.lgs. n. 546 del 1992 che, conformandosi all'art. 342 del cod. proc. civ., ha aggiunto il requisito della specificità dei motivi:*

*Cass. n. 980 del 2002, n. 2817 e n. 19077 del 2005, n. 1224 del 2007 nella quale si legge che "Nel processo tributario, l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dall'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza".*

*E dunque, ancorché non rigorosamente e non formalisticamente articolate, le "ragioni della doglianza" come critica alla decisione del primo giudice, debbono esserci pur sempre.*

*Proprio il prescritto requisito della specificità, se non vale ad imporre una formulazione rigorosa e formalistica delle doglianze, indica però che non debba esservi incertezza alcuna sulle ragioni del gravame e sull'ambito oggettivo del riesame richiesto al giudice dell'appello. Va bene, dunque, nel caso il gravame abbia ad oggetto l'intera questione di merito, la riproposizione delle ragioni svolte in primo grado, ma queste debbono pur sempre essere accompagnate dalla formulazione di doglianze e censure avverso le ragioni della decisione del primo giudice, altrimenti verrebbe svuotato il senso del giudizio d'impugnazione e vanificata la prescrizione dell'art. 53.*

Ecco perché da un lato non ci sentiamo di condividere nella sua assolutezza la pronuncia della Corte di legittimità n. 4784 del 2011 così massimata:

*“In tema di contenzioso tributario, la riproposizione, a supporto dell’appello proposto dall’Amministrazione finanziaria, della motivazione dell’avviso di accertamento annullato dal giudice di primo grado assolve l’onere di impugnazione specifica imposto dall’art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, atteso il carattere devolutivo pieno, nel processo tributario, dell’appello, mezzo quest’ultimo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito”.*

E dall’altro riteniamo invece che ancora debba seguirsi il luminoso insegnamento di Cass. S.U. n. 9628 del 1993 che, espresso per il corretto intendere del requisito della specificità dei motivi nell’ambito del processo civile, è però ben applicabile all’impugnazione in grado di appello nel processo tributario non solo per la sua valenza di principio generale nella unitarietà delle categorie processuali, ma anche per l’identica formulazione dei due testi normativi, l’art. 342 c.p.c. (“...i motivi specifici dell’impugnazione”) e l’art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992 (“...i motivi specifici dell’impugnazione”): *“ai fini della validità dell’appello non è sufficiente che l’atto di gravame consenta di individuare le statuizioni concretamente impugnate e i limiti dell’impugnazione, ma è altresì necessario, pur quando la sentenza di primo grado sia stata censurata nella sua interezza, che le ragioni sulle quali si fonda il gravame siano esposte con sufficiente grado di specificità, da correlare, peraltro, con la motivazione della sentenza impugnata, con la conseguenza che se, da un lato, il grado di specificità dei motivi non può essere stabilito in via generale ed assoluta, dall’altro lato, esso esige pur sempre che alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengano contrapposte quelle dell’appellante, volte ad incrinare il fondamento logico-giuridico delle prime”.*

### **PROCESSO TRIBUTARIO – Appello – Nuova argomentazione a sostegno di motivo già proposto in primo grado – Questione nuova inammissibile – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Solimando – Relatore: Altamura). Sent. n. 9, parte II, del 27 gennaio 2012.

*L’illegittimità dell’atto impositivo (nel caso di specie per inesistenza dell’incremento patrimoniale accertato dall’Ufficio), eccepita dal contribuente nel ricorso introduttivo del giudizio, comprende di per sé tutti i possibili profili in cui la denunciata illegittimità può atteggiarsi e può quindi essere sostenuta, nel giudizio di appello, anche con argomentazioni non specificamente esposte nel ricorso introduttivo.*

*Ne consegue che la prospettazione per la prima volta in grado di appello di quella specifica ragione di illegittimità dell’atto indicata dall’art. 38 comma 4 del d.p.r. n. 600 del 1973 (accertamento sintetico per*

*incongruità degli elementi di capacità contributiva ritenuta dall'Ufficio non costituisce "questione nuova inammissibile", ancor di più allorché la norma di legge richiamata dal ricorrente nella nuova argomentazione sia stata già indicata dall'Ufficio nel proprio atto impositivo.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione – Errore di fatto – Nozione – Valutazione delle prove – Estraneità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente e Relatore: Sepe). Sent. n. 139 del 20 dicembre 2011.

*Attraverso l'istanza di revocazione ai sensi dell'art. 395 n. 4 c.p.c. (errore di fatto) non è possibile chiedere una rivalutazione del materiale probatorio.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione – Ritrovamento di prove – Documenti – Formazione precedente alla sentenza revocanda – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente – Relatore: Sepe). Sent. 140 del 20 dicembre 2011.

*Il motivo di revocazione di cui all'art. 395 n. 3 c.p.c. concerne documenti preesistenti alla sentenza revocanda, nonché l'assenza di colpa della parte in ordine alla mancata produzione degli stessi nel giudizio, non già documenti che la parte non ha prodotto per non averli richiesti all'autorità competente a rilasciarli, ancorché la mancata richiesta sia stata conseguenza della soggettiva incertezza circa l'individuazione di detta autorità.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione – Errore di fatto – Nozione – Istruzione della causa – Estraneità.**

Comm. Trib. Prov. Puglia, Sez. I (Presidente – Relatore: Sepe). Sent. n. 120 del 24 ottobre 2011.

*Il mancato esercizio da parte del giudice dei poteri istruttori d'ufficio (art. 7 del d.p.r. n. 546 del 1992) non può essere dedotto come motivo di revocazione ai sensi dell'art. 395 n. 4 c.p.c..*

## Nota dell'avv. Sebastiano De Marzo

### *Il concetto di errore di fatto revocatorio nel processo tributario*

Il provvedimento in esame pone l'attenzione sull'istituto della revocazione nel processo tributario e sulla latitudine di uno dei suoi presupposti, rappresentato dal c.d. "errore di fatto revocatorio".

**Considerazioni generali sull'istituto.** A mente degli artt. 395 e ss. c.p.c. la revocazione rappresenta un mezzo di impugnazione a carattere eccezionale e a critica vincolata<sup>1</sup>, che può aggiungersi o sovrapporsi all'appello e al ricorso per Cassazione, i cui motivi si sostanziano negli indici o sintomi di ingiustizia della sentenza revocanda, che si distinguono dai vizi di legittimità in quanto attengono, essenzialmente, al giudizio di fatto<sup>2</sup>.

Attualmente, con riguardo al processo tributario, la revocazione è disciplinata dagli artt. 64 e ss. del d.lgs. n. 546/1992. In particolare, l'art. 64, comma 1, recita: "Contro le sentenze delle Commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate è ammessa la revocazione ai sensi dell'art. 395 del codice di procedura civile".

Tale formulazione ricalca quella già contenuta nell'art. 41 del d.p.r. 26/10/1972, n. 636 e richiama l'attenzione dell'interprete sull'elemento caratterizzante il ridetto strumento impugnatorio, ossia l'essere limitato agli errori concernenti l'accertamento della concreta vicenda portata alla cognizione del giudice o aspetti della medesima ovvero relativi allo stesso processo, elemento sostanzialmente presente nella revocazione disciplinata dal codice di procedura civile, e tuttavia non esplicitata nelle disposizioni che la riguardano<sup>3</sup>.

I suddetti errori si distinguono in vizi palesi e occulti della decisione: sono palesi i vizi di cui la parte può avere conoscenza fin dalla pubblicazione della sentenza; si definiscono occulti quelli la cui esistenza non era conoscibile al

<sup>1</sup> Sui caratteri della revocazione, in generale, può farsi riferimento a ATTARDI A., *La Revocazione*, Padova, 1959; DE STEFANO G., *La revocazione*, Milano, 1957; FAZZALARI E., *Revocazione (diritto processuale civile)*, in Enc. Dir., vol. XL, pp. 293, ss.; ROTA F., *Revocazione nel diritto processuale civile*, in Dig. Disc. Priv., Sez. civ., vol. XVII, pp. 474, ss.

<sup>2</sup> ROTA F., voce "Revocazione nel diritto processuale civile", cit., p. 475, precisa che "degli errori di fatto revocatori si potrebbe parlare genericamente come di ostacoli obiettivamente idonei ad impedire al giudice l'accertamento della verità".

<sup>3</sup> Sulla pertinenza del rimedio agli "accertamenti di fatto", latamente intesi, si veda in giurisprudenza Cass., SS. UU., 8 febbraio 1984, n. 101, in Giur. It., 1984, I, 1, p. 1878; in dottrina vd. GLENDI C., *La revocazione delle decisioni delle commissioni tributarie*, in Dir. Prat. Trib., 1981, I, pp. 71, ss.; contra ATTARDI A., *La revocazione nel nuovo processo tributario*, in Giur. It., 1975, IV, p. 118.

momento della pronuncia in quanto derivanti dalla scoperta di documenti o fatti ignorati nel corso del procedimento che ha condotto alla sentenza di cui si domanda la revocazione.

Nel primo caso (nn. 4 e 5 dell'art. 395 c.p.c.) la revocazione assume la forma di un mezzo di gravame ordinario, in quanto al pari delle altre impugnazioni, la sua proposizione è preclusa dalla formazione del giudicato formale, e può essere diretta solo contro le decisioni delle Commissioni tributarie regionali, concorrendo eventualmente con il ricorso per Cassazione, stante in tal caso la diversa natura dei motivi ex art. 360 c.p.c.. Se, invece, i vizi palesi dovessero riguardare una decisione di primo grado, rimarrebbero assorbiti nei motivi d'appello, mezzo di gravame a critica libera e totalmente devolutivo<sup>4</sup>.

Nella seconda ipotesi (nn. 1, 2, 3, e 6 dell'art. 395 c.p.c.) il termine per impugnare decorre dalla scoperta di tali vizi, anche se successiva al passaggio in giudicato della sentenza, configurando la revocazione come impugnazione straordinaria, sia avverso pronunce delle Commissioni tributarie provinciali passate in giudicato sia avverso le decisioni delle Commissioni tributarie regionali<sup>5</sup>.

Richiamati rapidamente i tratti peculiari della revocazione tributaria, che non si identifica totalmente con quella regolata dal codice di procedura civile, ma che non si pone certamente rispetto a quest'ultima in forme ridotte quanto ad ambito di operatività e garanzie di tutela, ci si può avvalere del contributo fornito dalla sentenza in commento all'individuazione della portata che, in ambito tributario, assume uno dei suoi presupposti, ovvero il c.d. errore di fatto.

**Ambito di applicazione dell'errore di fatto.** Focalizzando l'attenzione sulla fattispecie delineata nel n. 4) dell'art. 395 c.p.c., occorre immediatamente precisare che l'errore di fatto, idoneo a determinare la revocazione ordinaria della sentenza, consiste in un'errata percezione, ovvero in una svista materiale, tale da indurre il giudice a supporre l'esistenza o l'inesistenza di un fatto decisivo che risulti, invece, incontestabilmente escluso o accertato, alla stregua degli atti di causa, sempreché esso non abbia costituito oggetto di un punto controverso su cui il giudice si sia pronunciato.

<sup>4</sup> Così, tra le tante, Cass., sez. trib., 29/11/2000, n. 15319.

<sup>5</sup> Si veda sul punto DE GREGORIO M.G., *Il punto sulla giurisprudenza in tema di revocazione*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1, pp. 193, ss.; sul quadro delle decisioni impugnabili nel previgente sistema, disegnato dal d.p.r. n. 636/1972, si rinvia a CONSOLO C., *La revocazione nel processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1990, I, pp. 811, ss..

Tale errore di percezione in nessun modo può riguardare l'attività valutativa operata dal giudice in ordine a situazioni processuali esattamente assunte nella loro oggettività e deve aver avuto un'influenza causale sulla sentenza.

La sua caratteristica fondamentale consiste nel risultare da un raffronto tra due rappresentazioni antitetiche del medesimo oggetto, l'una contenuta nella sentenza, l'altra risultante dagli atti e documenti di causa, alla quale, per disposto normativo, deve darsi prevalenza in quanto presunta "vera" e, conseguentemente, "giusta" (mentre la prima è destinata a cadere con la revocazione della sentenza impugnata).

I tratti identificativi della fattispecie ne segnano, al contempo, i corretti confini rispetto ad ipotesi contigue a cui, però, l'ordinamento processuale dedica altri e alternativi strumenti di tutela.

Ci si riferisce, da un lato, al caso dell'errore materiale che fonda l'istituto della correzione della sentenza *ex art. 287 c.p.c.*, che, pur accumulato da identità di natura rispetto all'errore revocatorio, è rilevabile direttamente dall'esame della sola sentenza, senza necessità di consultare gli altri atti di causa; dall'altro, all'ipotesi in cui l'errore cada su di un fatto controverso tra le parti, con relativa pronuncia del giudice sul punto, a cui dovrebbe potersi rimediare proponendo ricorso per Cassazione *ex art. 360, n. 5, c.p.c.*, qualora esso si fosse tradotto in un vizio logico di motivazione.

Tali precisazioni si rivelano indispensabili per un corretto utilizzo dello strumento della revocazione ordinaria, onde sfuggire alle numerose incertezze applicative che hanno portato la dottrina a concludere che "*benché spesso invocato nella pratica, questo motivo di revocazione raramente viene riconosciuto*"<sup>6</sup>.

**Considerazioni conclusive.** La decisione in commento interviene proprio sul delicato tema dell'ineducibilità di motivi di nullità relativi alle pregresse fasi processuali a mezzo della revocazione *ex art. 395, n. 4, c.p.c.*, qualora tali vizi non trovino fondamento in un'erronea percezione degli atti e documenti di causa nella loro materialità. Nel caso di specie, infatti, il ricorrente in revocazione si lamentava del fatto che la Ctr non avesse attivato i propri poteri istruttori officiosi, previsti dall'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, non ordinando l'esibizione in giudizio di copia delle fatture e delle liquidazioni periodiche Iva che avrebbero dimostrato la sussistenza del proprio diritto al rimborso, senza, tuttavia, rendersi conto che faceva difetto proprio il presupposto essenziale per

<sup>6</sup> Così autorevolmente GLENDI, *La revocazione*, cit., p. 102 e nota 132. Per l'esame dell'ampia casistica si rinvia a GALLO S., *Recenti orientamenti in tema di revocazione tributaria ordinaria*, in *Boll. Trib.*, 2010, pp. 1750, ss.

identificare l'errore di fatto revocatorio, ossia la divergente rappresentazione tra sentenza e atti di causa in relazione ad uno stesso oggetto.

La giurisprudenza di legittimità non lascia spazio a fraintendimenti sul punto: pur ritenendo ammissibile la revocazione anche quando l'errore di fatto determini, come nel caso prospettato, la violazione di una norma di diritto processuale (ossia riguardi la giustizia processuale della sentenza), assume, quale *discrimen*, che esso risulti sempre *ex actis*, oltre a cadere su un punto non controverso tra le parti ed essere stato determinante per l'esito raggiunto<sup>7</sup>.

La Ctr Puglia declina correttamente questi principi, annoverando la fattispecie tra gli *error in procedendo*, e dunque tra gli errori di diritto, ricorribili per Cassazione *ex art. 360, n.4, c.p.c.*, ed escludendo, pertanto, che nell'ipotesi analizzata potesse farsi ricorso al gravame della revocazione.

La decisione rappresenta, pertanto, un monito per l'operatore del diritto, affinché, rifuggendo da applicazioni anelastiche e aprioristiche delle disposizioni vigenti, proceda ad analizzare in concreto i singoli casi. Infatti, anche fattispecie che, astrattamente considerate, potrebbero essere oggetto di ricorso per revocazione *ex art. 395, n. 4, c.p.c.*, possono rivelarsi, ad un esame più approfondito, prive di taluno dei requisiti edittalmente previsti per la sua ammissibilità<sup>8</sup>.

La pronuncia della Ctr Puglia merita, infine, di essere posta in relazione con la compiuta configurazione dei poteri delle parti e del giudice tributario nella fase istruttoria, snodo nevralgico del giudizio di cui viene fornita una lettura conforme ai principi del giusto processo. Al riguardo, i giudici pugliesi osservano che, quand'anche il ricorrente avesse correttamente inquadrato gli asseriti vizi del provvedimento impugnato quali motivi di ricorso per Cassazione *ex art 360 c.p.c.*, le sue doglianze non avrebbero potuto trovare accoglimento: l'ordine di deposito dei documenti ritenuti necessari per la decisione non rientra più tra i poteri delle Commissioni tributarie, in forza dell'abrogazione dell'art 7, comma 3, d.lgs. 564/1992, che tale potere contemplava, ad opera del d.l. 203/2005, per cui nessuna norma processuale risultava concretamente violata.

In conclusione, il giudizio tributario viene condivisibilmente inquadrato all'interno di uno schema processuale connotato, anche per quanto attiene alla

<sup>7</sup> Cfr. Corte di Cass., Sez. trib., sent. n. 27956/2008, con la quale la Suprema Corte ha revocato una propria decisione per errore di fatto, che aveva sì portato a violare le norme processuali sul giudicato interno e sulla necessaria rispondenza tra il chiesto e pronunciato, ma che emergeva dal raffronto tra la sentenza revocata e i ricorsi in Appello e in Cassazione dell'A.f. e non aveva costituito materia del dibattito processuale tra le parti.

<sup>8</sup> A ulteriore conferma dell'assunto si veda anche la sentenza 17 gennaio 2012, n. 4, della Ctr Toscana, in Boll. trib., 2012, 9, pp. 699, ss., con commento di AZZONI V..

fase istruttoria, in chiave essenzialmente dispositiva: i poteri istruttori *ex art.* 7 d.lgs. 546/1992 non possono essere mai utilizzati per sopperire alle carenze probatorie delle parti, altrimenti risulterebbe compromessa la terzietà e imparzialità del giudicante, solennemente sancita nell'art. 111 della Costituzione.

**PROCESSO TRIBUTARIO – Giudizio di ottemperanza – Art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XII (Presidente: D'Amore – Relatore: Introna). Sent. n. 115 del 5 luglio 2011.

*In tema di giudizio di ottemperanza non costituisce adempimento all'ordine del giudice ed è irrilevante per il ricorrente il fatto che, in data successiva alla proposizione del ricorso, l'Amministrazione abbia provveduto ad adottare le procedure interne per il pagamento delle somme previste nella sentenza.*

**PROCESSO TRIBUTARIO – Giudizio di ottemperanza – Art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Coincidenza con la procedura esecutiva ordinaria – Non sussiste – Applicabilità del termine dilatorio previsto dall'art. 14 del d.l. n. 669 del 1996, conv. in legge n. 30 del 1997, modif. dall'art. 147, lett. a), della legge n. 388 del 2000.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Finocchi Leccisi – Relatore: Sasso). Sent. n. 161 dell'11 luglio 2011.

*Il giudizio di ottemperanza non è coincidente con quello esecutivo, essendo i due procedimenti distinti e concorrenti. Pertanto, non essendo previsto alcun termine per l'A.f. per adempiere al giudicato, unica condizione per la proponibilità del giudizio di ottemperanza è il decorso del termine di trenta giorni dalla notifica della messa in mora e non il diverso termine previsto in caso di esecuzione forzata nei confronti di una pubblica amministrazione.*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Dilazione – Art. 19 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Presupposti – Onere a carico del richiedente – Sussiste – Istanza di rateizzazione riferita solo ad alcune cartelle non pagate – Diniego della dilazione – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XX (Presidente: Dinapoli – Relatore: Epicoco). Sent. n. 130 del 21 giugno 2011.

*La dilazione di pagamento delle somme iscritte a ruolo consiste in un vero e proprio beneficio riconosciuto ai contribuenti già inadempienti e l'Agente della riscossione è investito del potere di concederla o negarla in virtù della sussistenza dei presupposti di legge (situazione di obiettiva difficoltà economica) dimostrati dal richiedente e verificati dall'Ufficio. È, pertanto, legittimo il diniego qualora l'istanza di rateizzazione sia riferita solo ad alcune delle cartelle non pagate.*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Atto a carattere vincolato – Ruolo consegnato in data antecedente l'entrata in vigore dell'art. 36, comma 4 ter, d.l. n. 248 del 2007 – Responsabile del procedimento – Art. 7 della legge n. 212 del 2000 – Omessa indicazione – Nullità o annullabilità – Esclusione – Assenza di previsione normativa della sanzione – Accettazione da parte della prassi – Lesione del diritto di difesa e di quello di informativa – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente e Relatore: Urbano).  
Sent. n. 80 del 7 ottobre 2011.

*In data anteriore alla entrata in vigore della norma che ha disposto la nullità delle cartelle di pagamento prive della indicazione del responsabile del procedimento, da tale omissione, non espressamente sanzionata dal legislatore, non poteva derivare nullità o annullabilità della cartella stessa, in quanto detta indicazione non è prevista dalle norme relative la sua formazione e dalle disposizioni ministeriali afferenti il suo contenuto. Prassi consolidata, inoltre, ha portato alla generale accettazione delle cartelle prive di tale indicazione, anche perché il risultato portato dalla norma è realizzato se dall'atto, avente natura vincolata, è possibile risalire al dirigente che è a capo della struttura organizzativa che ha emanato l'atto, non venendo lesi in definitiva il diritto di difesa e quello di informativa.*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Motivazione – Conformità al modello ministeriale – Preventivo invio dei c.d. avvisi bonari – Difetto di motivazione – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Quarta). Sent. n. 61, parte I, del 23 febbraio 2012.

*È da ritenersi compiutamente motivata la cartella di pagamento re-*

*datta secondo il modello approvato con decreto ministeriale e preceduta da avvisi bonari che abbiano consentito al contribuente di interloquire con l'Amministrazione e di proporre istanza di sgravio.*

## **Nota del dott. Giovanni Fabio Aiello**

### ***L'avviso bonario e il contenuto della cartella di pagamento***

Il contenuto della cartella di pagamento è indicato dall'art. 25, comma 2, del d.p.r. n. 600 del 1973 il quale si limita a precisare che essa deve essere redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero dell'economia e finanze, deve contenere l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, rendendo edotto il destinatario che, in mancanza di pagamento, il concessionario procederà ad esecuzione forzata. Secondo quanto disposto dall'art. 22, c. 1, del d.lgs. del 26.02.1999, n. 46, il decreto in questione è adottato anche per le entrate diverse dalle imposte sui redditi<sup>1</sup>.

Ulteriore precisazione sul contenuto della cartella si ritrova anche nel successivo comma 2 *bis*, che specifica che essa debba indicare anche la data in cui il ruolo è stato reso esecutivo.

In attuazione della disposizione normativa si sono succeduti diversi decreti di approvazione del modello della cartella (da ultimo, il decreto 3 luglio 2012 del direttore dell'Agenzia delle entrate) nonché l'emanazione di una norma sub-primaria estremamente importante per la questione – il d.m. del 3 settembre 1999, n. 321 – che ha previsto che il contenuto della cartella dovesse essere costituito dagli elementi che devono essere elencati nel ruolo e, dunque, il numero identificativo ed univoco a livello nazionale, l'indicazione dell'ente creditore, la specie del ruolo, il codice fiscale e i dati anagrafici dei debitori, il codice di ogni componente del credito, il codice dell'ambito territoriale, l'anno o il periodo di riferimento del credito, l'importo di ogni articolo di ruolo, il totale degli importi iscritti nel ruolo, il numero delle rate in cui il ruolo deve essere riscosso, l'importo di ciascuna di esse e la cadenza delle stesse, la data di consegna al concessionario.

La norma da ultimo citata prevede, altresì, che nella cartella deve essere specificata, per ciascun debitore, anche l'indicazione sintetica degli elementi

<sup>1</sup> La cartella può, infatti, contenere inviti a versare tributi e, in genere, somme quali, a semplice titolo esemplificativo e non esaustivo, sanzioni per contravvenzioni al codice della strada, sanzioni amministrative di vario tipo, tributi locali di ogni genere e specie, oneri previdenziali. Vi sono inoltre ruoli, e quindi cartelle di pagamento, non utilizzati per la riscossione coattiva ma per quella "spontanea", disciplinata nell'art. 32 del d.lgs. n. 46 del 1999.

sulla base dei quali è stata effettuata l'iscrizione a ruolo e, nel caso in cui l'iscrizione a ruolo consegua ad un atto precedentemente notificato, devono essere indicati gli estremi di tale atto e la relativa data di notifica.

Infine, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 aprile 2008, sono state apportate ulteriori modifiche al modello della cartella di pagamento<sup>2</sup>, al fine di consentire al destinatario di conoscere chi sia il responsabile del procedimento di emissione e di notifica nonché di essere edotto sulla possibilità del pagamento rateale<sup>3</sup>.

Sin qui la normativa che direttamente ed analiticamente specifica il contenuto delle cartelle di pagamento.

Le disposizioni indicate, però, devono essere integrate con il contenuto dell'art. 7 della legge 212 del 2000 che, in virtù della espressa previsione dell'art. 17 della legge stessa, sono applicabili anche agli Agenti della riscossione.

L'art. 7 citato riguarda la chiarezza e la motivazione degli atti e stabilisce, tra l'altro, che gli atti notificati al contribuente – e, dunque, per quanto innanzi detto, anche la cartella di pagamento – devono tassativamente indicare il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione. Ne consegue, quindi, che anche la cartella di pagamento, al pari degli altri atti comportanti pretese tributarie, deve essere adeguatamente motivata.

Su tale terreno si innesta l'ulteriore previsione, contenuta nell'art. 6, comma 5, della legge n. 212 del 2000, secondo la quale, 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.

Si tratta delle comunicazioni di irregolarità (cosiddetto «avviso bonario»)

<sup>2</sup> Tanto, in forza di quanto previsto dall'articolo 36, comma 4 *ter* del d.l. n. 248 del 2007, convertito in legge n. 31 del 28 febbraio 2008, con riferimento ai ruoli consegnati dagli Agenti della riscossione a partire dall'1 giugno 2008.

<sup>3</sup> Il provvedimento indicato, recependo quanto indicato dall'articolo 7, commi 2 e 3 della legge n. 212 del 2000, dispone che la cartella debba tassativamente indicare anche:

- l'Ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

che, ai sensi dell'art. 2 *bis* del d.l. n. 203 del 2005, per le dichiarazioni presentate dall'1 gennaio 2006, devono essere inoltrate agli incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni mediante mezzi telematici ovvero, negli altri casi, mediante raccomandata con avviso di ricevimento<sup>4</sup>.

La struttura normativa finora delineata mira, evidentemente, al contrasto dell'eventuale pretesa tributaria non motivata, tanto da ritenere nulle le cartelle di pagamento non precedute dagli avvisi bonari di cui si è detto (art. 6, comma 5, legge n. 212 del 2000).

Secondo quanto rilevato dalla sentenza annotata, quindi, in presenza di un avviso bonario regolarmente notificato, al quale si è dato seguito interloquendo con l'Amministrazione fino a proporre una istanza di sgravio della pretesa tributaria, il contribuente non potrà opporre la mancata motivazione della cartella; i giudici della Ctp, in altre parole, hanno ritenuto che tutti i presupposti del richiesto pagamento fossero già a conoscenza del ricorrente sin dal momento della notifica dell'avviso bonario e del successivo contraddittorio instaurato con l'Ufficio. L'obbligo incombente sull'Amministrazione, quindi, è stato valutato come assolto, considerato che la pretesa contenuta nella cartella impugnata poteva certamente essere giustificata da quanto già indicato nell'avviso bonario. La Commissione leccese, in altri termini, ha sposato quel principio – in più di una occasione puntualizzato dalla Suprema Corte (Cass. 4 novembre 2008, n. 26458, Cass. 14 dicembre 2005, n. 27653) – secondo il quale la verifica dell'osservanza dell'obbligo dell'Ufficio finanziario di indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche del proprio atto va riscontra-

<sup>4</sup> È prassi dell'Agenzia delle entrate non inviare le comunicazioni in questione con lettera raccomandata ma con servizio postale semplice. Tale circostanza genera, naturalmente, un problema di certezza della ricezione dell'avviso che spesso si conclude generalmente con la eccezione mossa dal contribuente, in sede contenziosa, della mancata preventiva notifica della comunicazione di irregolarità e, quindi, con la richiesta di declaratoria di nullità della cartella. Sul punto, è utile precisare che è intervenuta la Corte di Cassazione che, con più di un arresto, ha sottolineato come in tema di riscossione delle imposte, la legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 6, comma 5, non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 36 *bis*, ma soltanto “*qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*”, situazione, quest'ultima, che non ricorre nel caso in cui nella dichiarazione vi sia un mero errore materiale, che è l'ipotesi tipica disciplinata dall'articolo 36 *bis* del d.p.r. n. 600/73 ovvero ex art. 54 *bis* del d.p.r. n. 633/72, «*poiché in tal caso non vi è necessità di chiarire nulla e, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi, non avrebbe indicato quale presupposto di esso l'incertezza riguardante “aspetti rilevanti della dichiarazione”*» (Cass., 27 luglio 2012, n. 13461; sulle stesse posizioni, tra le ultime, Cass., 6 luglio 2012, n. 11429, Cass. 25 maggio 2012, n. 8342, Cass., 4 maggio 2012, n. 6716, Cass., 31 marzo 2011, n. 7536, Cass., 14 gennaio 2011, n. 795).

ta non in astratto, ma alla luce delle finalità che tale obbligo è chiamato ad assolvere, da un lato, nel mettere a conoscenza il contribuente dell'*an* e del *quantum* della pretesa fiscale, anche per consentirgli eventualmente di difendersi in modo adeguato, e, dall'altro, di delimitare le ragioni dell'Ufficio nella successiva ed eventuale fase contenziosa<sup>5</sup>. Appare d'altra parte pacifico che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile, per questi ultimi, un efficace esercizio del diritto di difesa (Cass. SS.UU., 25 luglio 2007, n. 16412).

In tale contesto non si può fare a meno di verificare quale sia la natura degli avvisi bonari, anche e soprattutto in ragione delle ultime prese di posizione della giurisprudenza di legittimità sul punto.

Un primo pensiero, anche se indiretto, su tali avvisi, era stato espresso dalla Suprema Corte già con la sentenza a SS.UU. n. 16293 del 24 luglio 2007, allorquando era stato precisato che in tema di contenzioso tributario sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione 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

<sup>5</sup> Con riferimento agli interessi sulle somme dovute, iscritti a ruolo in uno con queste, è utile rilevare che, secondo la giurisprudenza di legittimità (da ultimo, Cass., 21 marzo 2012, n. 4516), la mancata indicazione delle modalità del loro calcolo può comportare, in alcuni casi, la nullità della relativa pretesa dell'A.f. Illuminante, a tal proposito, è quanto specificato dalla Suprema Corte nella sentenza n. 8651 del 9 aprile 2009, laddove, a fronte dell'iscrizione a ruolo anche di interessi relativi a somme pretese a seguito di una sentenza di condanna del contribuente divenuta definitiva, è stato precisato che *«il fatto che si tratti della iscrizione a ruolo di interessi maturati a seguito di una sentenza passata in giudicato con la quale era stato riconosciuto un debito tributario a carico della società, non significa che perciò solo il contribuente sia stato messo in grado di verificare la correttezza del calcolo degli interessi»*. Diversa sembrerebbe la posizione assunta dagli Ermellini nel caso di iscrizione a ruolo conseguente alla liquidazione dell'imposta ex art. 36 bis del d.p.r. n. 600 del 73 ovvero ex art. 54 bis del d.p.r. n. 633 del 72. In tali circostanze, la Corte di Cassazione pur ritenendo che la cartella costituisse l'atto con il quale il contribuente viene a conoscenza per la prima volta della pretesa fiscale e come tale dovesse essere motivata ha, tuttavia, ritenuto che *«nel caso di mera liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dal contribuente medesimo nella propria dichiarazione, nonché qualora vengano richiesti interessi e sovrattasse per ritardato od omesso pagamento, il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante mero richiamo alla dichiarazione medesima»* (Cass., 4 agosto 2011, n. 16983).

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 delle forme da osservare per l’impugnazione davanti alla Commissione tributaria competente, le quali possono dar luogo soltanto ad un vizio dell’atto o renderlo inidoneo a far decorrere il predetto termine, o anche giustificare la rimessione in termini del contribuente per errore scusabile.

La consacrazione di tale linea di pensiero, direttamente questa volta riferita agli avvisi bonari di cui si tratta, vi è stata con la sentenza dei giudici di Piazza Cavour n. 7344 dell’11 maggio 2012 secondo la quale l’elencazione degli atti impugnabili davanti al giudice tributario (articolo 19 del d.lgs. n. 546 del 1992) non esclude l’impugnabilità di altri atti purché «*contenenti una compiuta e definitiva pretesa tributaria*». Gli Ermellini riconoscono perciò la facoltà di ricorrere al giudice tributario contro tutti quegli atti «*dell’ente impositore che, con l’esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono, portino 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, si veda della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall’articolo 19, atteso l’indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione di quella notizia, dell’interesse a chiarire, con pronuncia idonea ad acquistare effetti non più modificabili, la sua posizione*»<sup>6</sup>. La stessa Cassazione specifica, tuttavia, che l’eventuale «*emissione della cartella di pagamento integra una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria che sostituisce l’atto precedente e ne provoca la caducazione d’ufficio, con la conseguente carenza di interesse delle parti nel giudizio avente a oggetto il relativo rapporto sostanziale, venendo meno l’interesse a una decisione relativa a un atto – comunicazione di irregolarità – sulla cui*

<sup>6</sup> Sul punto, è stato correttamente fatto rilevare che «*l’apparente maggior tutela del contribuente si risolve in realtà in un danno, giacché invece che un solo ricorso ne devono essere fatti due, con la conseguenza di una duplicazione del contributo unificato, degli oneri professionali e con il rischio di condanna alle spese di giudizio nel primo ricorso*» M. PROCIDA – B. SANTACROCE, «*La Cassazione moltiplica i ricorsi fiscali*», ne “Il Sole 24 ore” del 16 maggio 2012, pag. 25. Gli autori fanno rilevare anche come «*L’Amministrazione finanziaria e le Commissioni tributarie si troverebbero, poi, a dover gestire per gli atti della specie un raddoppio sia del contenzioso che delle procedure di reclamo/mediazione (se la comunicazione ha un valore compreso nei 20.000 euro)*» e risolvono il problema facendo presente che «*La questione, se posta in concreto nei giudizi pendenti, dovrà essere risolta sulla base dei principi giurisprudenziali in tema di overruling (Cassazione civile, sentenza n. 15144/11) mediante una rimessione in termini o, meglio, una dichiarazione di irrilevanza dell’omessa impugnazione della comunicazione di irregolarità*».

*base non possono essere più avanzate pretese tributarie di alcun genere, dovendosi avere riguardo unicamente alla cartella di pagamento che lo ha sostituito integralmente»<sup>7</sup>.*

Proprio tale principio di «sostituzione» rafforza le conclusioni alle quali è giunta la sentenza annotata; in presenza di un atto, quale l'avviso bonario, prodromico alla notifica della cartella, atto che compiutamente motivi le ragioni delle somme richieste in pagamento, non si potrà eccepire la carenza di motivazione della successiva cartella stessa (con l'unica eccezione della contestazione della mancata specificazione del calcolo degli interessi, secondo quanto innanzi riportato).

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Motivazione – Mero rinvio ad una comunicazione di irregolarità – Generico contenuto della comunicazione di irregolarità – Omessa motivazione – Sussiste – Indicazione delle ragioni nell'atto di costituzione in giudizio – Sanabilità del vizio di motivazione – Non sussiste.**

<sup>7</sup> Per l'Agenzia delle entrate, invece, gli avvisi bonari non sono atti impugnabili, ma soltanto comunicazioni inviate al contribuente che non contengono una pretesa tributaria definita, risolvendosi «in un mero invito al contribuente a fornire, in via preventiva, elementi chiarificatori delle anomalie riscontrate in sede di liquidazione automatizzata della dichiarazione e non sono, dunque, espressione di un potere pubblicistico autoritativo, non contenendo una pretesa impositiva definitiva e non producendo effetti negativi immediati per il destinatario» (risoluzione n. 110/E del 22 ottobre 2010). Per tali ragioni, a pochi giorni dal deposito della pronuncia della Suprema Corte, l'Agenzia delle entrate si è preoccupata di emanare un comunicato stampa (23 maggio 2012) per spiegare di non condividere le conclusioni della sentenza 201, specificando che gli Uffici delle entrate continueranno a sostenere l'inammissibilità dei ricorsi eventualmente proposti contro gli avvisi bonari, così astenendosi, nel contempo, dal chiedere l'inammissibilità del ricorso contro la cartella per mancata impugnazione della comunicazione di irregolarità. Sulle stesse posizioni dell'Agenzia delle entrate, limitandosi però unicamente a richiamare l'indirizzo assunto dalla stessa, si colloca la circolare di Confindustria n. 19359 del 18 novembre 2010. Particolarmente critico sulle posizioni assunte con la sentenza richiamata, in base a diverse considerazioni, appare N. RAGGI, «Avviso bonario: impugnare o non impugnare?» in Corriere tributario, n. 28/2012, pag. 2152 e segg. Per un più specifico commento alla sentenza si veda anche A. GUIDARA, «Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità», in GT – Riv. giur. trib. n. 8-9/2012, pag. 659 e segg., il quale fa rilevare come l'eventuale inammissibilità del ricorso avverso la cartella – indipendentemente dalle posizioni processuali assunte dall'Agenzia delle entrate – sarebbe rilevabile *ex officio* dal giudice (richiamando Cass., 6 dicembre 2004, n. 22869), A. IORIO – S. MECCA, «Ultimi orientamenti giurisprudenziali sulle “comunicazioni bonarie”», in Corriere tributario, n. 31, pag. 2422 e segg. e M. DENARO «Impugnabilità degli “avvisi bonari” emessi a seguito di liquidazione/controllo formale della dichiarazione» in Il Fisco, n. 24/2012, fascicolo 2, pag. 3816 e segg..

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: D'Antonio). Sent. n. 32 del 7 febbraio 2012.

*È da ritenersi omessa la motivazione della cartella qualora vi sia solo il riferimento ad una comunicazione di irregolarità precedentemente notificata e questa riporti una generica dicitura relativa ad anomalie o irregolarità della dichiarazione. L'ente impositore non può supplire alla carenza di motivazione esplicitando le proprie ragioni nell'atto di costituzione in giudizio, allorché siano indicati dal contribuente gli elementi essenziali e costitutivi della domanda giudiziale, non più modificabili in virtù del divieto posto dall'art. 24 del d.lgs. n. 546 del 1992.*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Nullità – Art. 156 c.p.c. – Inapplicabilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Ancona – Relatore: Venneri). Sent. n. 39 del 12 maggio 2011.

*La nullità della cartella di pagamento non può essere sanata in forza del principio, formulato in linea generale dall'art. 156 c.p.c. ed estensibile agli atti amministrativi, del raggiungimento dello scopo dell'atto, atteso che la sua applicazione esporrebbe il contribuente – nel caso della mancata osservanza da parte dell'Amministrazione di doveri previsti dalle norme – ad una attività defatigativa per la propria difesa, anche in contrasto con i principi affermati dallo Statuto dei diritti del Contribuente.*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Mancata sottoscrizione – Illegittimità – Esclusione.**

**IDEM - Cartella di pagamento – Nullità per mancata indicazione del funzionario responsabile del procedimento – Sanatoria – Condizioni.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, sez. V (Presidente: Plenteda – Relatore Caccetta). Sent. n. 226 del 6 giugno 2011.

*La mancata sottoscrizione della cartella di pagamento non ne com-*

*porta l'illegittimità poiché il relativo obbligo non rientra fra gli elementi obbligatori della stessa, ex art. 8 del d.lgs. n. 32 del 2001.*

*La nullità della cartella di pagamento derivante dalla mancata indicazione del funzionario responsabile del procedimento, è sanata dalla proposizione del ricorso nei confronti del soggetto che l'ha formato, legittimato a contraddire.*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Richiesta ed eseguita dall'Agente della riscossione – Legittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente – Relatore: Marrese).  
Sent. n. 107 del 6 maggio 2011.

*La disposizione dell'art. 26 comma 1 del d.p.r. n. 602 del 1973 nel testo risultante dalle modificazioni intervenute per effetto dell'art. 12 del d. lgs. n. 46 del 1999 e dell'art. 1 del d.lgs. n. 193 del 2001 dev'essere interpretata nel senso che alla notificazione a mezzo posta della cartella di pagamento possa procedere anche il Concessionario della riscossione atteso che la notificazione è pur sempre eseguita dall'agente postale secondo le forme garantiste di cui alla legge n. 890 del 1982 e del d.p.r. n. 655 del 1982 (l'avviso di ricevimento ne attesta il compimento, la notifica si perfeziona solo se l'avviso è sottoscritto dal destinatario, da persone di famiglia o da addetti o dal portiere). Pertanto, il ricorso da parte del Concessionario a tale forma speciale di notificazione non arreca nessun sostanziale vulnus alle garanzie di sicurezza in ordine ai suoi esiti, mentre, per converso, consente, con maggiore semplicità e rapidità esecutive, nonché costi minori, di raggiungere i medesimi effetti. (1) (2)*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Richiesta ed eseguita dall'Agente della riscossione – Inesistenza giuridica.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Claudio – Relatore: Farnelli). Sent. n. 51 del 22 febbraio 2012.

*La notificazione a mezzo posta della cartella di pagamento eseguita direttamente dal Concessionario della riscossione esorbita dallo*

*schema legale di notificazione previsto dall'art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973 (come modificato, rispetto al testo originario, per effetto dei successivi interventi legislativi). Ne consegue che la notificazione stessa è giuridicamente inesistente. (1) (2)*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Richiesta ed eseguita dall'Agente della riscossione – Legittimità.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Merico). Sent. n. 295 del 31 maggio 2011.

*La disposizione dell'art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973, nel testo attualmente vigente, è da ritenersi analoga a quella dell'art. 14 della legge n. 890 del 1982 e dell'art. 1 comma 161 della legge n. 296 del 2006, onde anche al Concessionario della riscossione, così come all'Amministrazione finanziaria e ai Comuni, deve ritenersi consentita la notificazione diretta (id est senza l'ausilio dell'agente notificatore) a mezzo posta delle cartelle di pagamento. (1) (2)*

**Nota redazionale**

(1) Rinviamo, per precedenti, al Massimario n. 1/2 2011 (pp. da 165 a 168) e alla nota redazionale di commento alla sentenza leccese Ctp. n. 533 del 2010.

(2) Il testo originario del primo comma dell'art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973 era il seguente: *La notificazione della cartella al contribuente è eseguita dai messi notificatori dell'esattoria o dagli ufficiali esattoriali ovvero dagli ufficiali giudiziari e, nei comuni che non sono sede di pretura, dai messi comunali e dai messi di conciliazione. Alla notificazione in comuni non compresi nella circoscrizione esattoriale provvede l'esattore territorialmente competente, previa delegazione da parte dell'esattoria che ha in carico il ruolo. La notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento...*

Il testo suddetto fu così modificato dall'art. 12 del d. lgs. n. 46 del 1999: *“La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma”.*

L'art. 1 comma primo lett. c) del d.lgs. n. 193 del 2001 apportò le seguenti ulte-

riori modifiche: *nell'articolo 26, comma 1, concernente notificazione della cartella di pagamento, dopo la parola "comma", sono inserite le seguenti: "o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda"*.

La massima estratta dalla sentenza n. 107 del 2011 è stata redatta in maniera tale da riportare il punto essenziale della motivazione: questa, con il porre l'accento sul rispetto di ogni garanzia intesa a tutelare il contribuente destinatario della notificazione, dunque su un'argomentazione di tipo logico, tende a svalutare – lo fa espressamente – il dato letterale della norma con l'argomento che *"se è vero, infatti, che ad una prima lettura della fonte normativa, la forma speciale possa sembrare utilizzabile solo dai soggetti abilitati citati dal primo alinea del comma in disamina, con la conseguenza che essi potrebbero avvalersi, oltre che delle forme previste dal codice di rito civile – inclusa quella effettuata per posta, di cui all'art. 60 del d.p.r. n. 600/73 al quale rinvia l'art. 127 del d.p.r. n. 43/1988, e che in deroga all'art. 140 c.p.c. non richiede la spedizione della nota raccomandata, per i soli atti tributari di natura sostanziale – anche della forma in parola prescindente dalla redazione della relata di notifica, non è men vero che tale lettura non appare superare i seguenti rilievi critici: l'espressa esclusione della necessità della stesura di relata di notifica toglie ragione all'esigenza di impiegare necessariamente alcuna delle figure soggettive abilitate, posto che, comunque, la notifica viene eseguita dall'agente postale, secondo le forme di cui alla legge n. 890/1982 e d.p.r. n. 655/1982, di cui l'avviso di ricevimento esterna il compimento; la notifica si perfeziona solo se l'avviso è sottoscritto dal destinatario, da persone di famiglia o da addetti o dal portiere, e dunque non nelle ipotesi, previste dal c.p.c., diverse da queste. In altre parole, la forma notificatoria speciale (per le cartelle di pagamento) di cui all'art. 26 ... non implica, qualora eseguita dallo stesso concessionario, alcun sostanziale vulnus alle garanzie"*.

La sentenza n. 51/2012 oltre a far leva, nell'interpretazione dell'art. 26 cit., sulla esclusione, per effetto della modifica legislativa apportata dal d.lgs. n. 46/1999, dell'esattore/concessionario dal procedimento di notificazione mediante invio diretto della lettera raccomandata con a/r – e da tale esclusione il collegio giudicante ha ricavato un preciso intento del legislatore volto proprio a quel fine –, spiega la modifica legislativa nel senso che *"l'intermediazione necessaria di un soggetto abilitato allo svolgimento delle relative operazioni rappresenta il tratto distintivo delle notificazioni in senso stretto dalle altre misure di semplice conoscenza"*.

La sentenza n. 295 del 2011 così motiva, per togliere fondamento alla tesi dell'inesistenza giuridica: *"la seconda parte dell'art.26 prevede la possibilità di ricorrere alla notifica degli atti sostanziali mediante raccomandata con ricevuta di ritorno, senza avvalersi dell'agente notificatore, con la conseguenza che il richiedente notifica direttamente l'atto mediante il servizio postale. Sul punto va richiamato quanto dispone l'art. 14 della legge n. 890/1982 che consente all'A.f. di avvalersi direttamente del servizio postale per la notifica dei propri atti impositivi, così come l'art. 1, comma 161 della legge n. 296 del 2006 abilita i Comuni a notificare gli avvisi di accertamento direttamente mediante raccomandata con ricevuta di ritorno. Il collegio è del parere che analoga previsione si rinviene nell'art.26 comma primo del d.p.r. n. 602/1973 che, dopo aver indicato tassativamente le quattro categorie di soggetti*

cui unicamente è affidato il compito di eseguire il sistema tipico di notificazione, prevede poi – nella seconda parte – espressamente la possibilità di notificare le cartelle di pagamento anche mediante raccomandata a/r; senza quindi, l'ausilio dell'agente notificatore, con la conseguenza che anche Equitalia può legittimamente notificare i propri atti direttamente per posta". Per rafforzare tale convincimento il collegio richiama l'art. 45 del d.lgs. n. 112 del 1999, il quale prevede che "Il Concessionario, per la notifica delle cartelle di pagamento e degli avvisi contenenti l'intimazione ad adempiere, può nominare uno o più messi notificatori" e conclude, facendo propria una lettura dell'art. 26 cit. secondo la quale "in buona sostanza, con la norma in esame il legislatore ha concesso al Concessionario la facoltà di scegliere la modalità da seguire per la notificazione delle cartelle di pagamento o degli atti ad essa assimilabili, ritenendo tutte le modalità previste dalla norma assolutamente equivalenti".

Circa le conseguenze della supposta o ritenuta invalidità della notificazione a mezzo posta eseguita direttamente dal Concessionario, la sentenza n. 107/ 2011 esclude in ogni caso l'ipotesi dell'inesistenza giuridica così argomentando: "Non può dimenticarsi che l'inesistenza (insanabile) della notificazione ne postula la totale mancanza o l'effettuazione in forme totalmente estranee allo schema totale del procedimento notificatorio – ipotesi che va per certo esclusa nel caso di specie... ove appena si consideri che la gravissima digressione dallo schema tipico, ipotizzata dalla tesi che si respinge, si sostanzierebbe nella mera circostanza che a chiedere l'intervento dell'agente postale sia il concessionario, invece di alcuno dei soggetti previsti dalla prima parte dell'art. 26...", mentre la sentenza n. 51/2012 afferma che "in presenza di notifica eseguita direttamente dal Concessionario della riscossione, essendo stata omessa l'attività dei soggetti abilitati, la stessa altro non è che una semplice comunicazione effettuata dal soggetto tenuto al recupero del credito, con la conseguenza che esorbita dallo schema legale degli atti di notificazione, rendendo così la notifica inesistente".

In termini generali si rinvia alle pronunce di legittimità indicate nella nota redazionale richiamata, cui adde Cass. n. 27450 del 13/12/2005: *L'ipotesi della inesistenza giuridica della notificazione ricorre quando quest'ultima manchi del tutto o sia effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa, tale, cioè, da impedire che possa essere assunta nel modello legale della figura, mentre si ha mera nullità allorché la notificazione sia stata eseguita, nei confronti del destinatario, mediante consegna in luogo o a soggetto diversi da quelli stabiliti dalla legge, ma che abbiano pur sempre un qualche riferimento con il destinatario medesimo.*

Altri argomenti di rilievo per l'interpretazione dell'art. 26 in ordine alla questione "se il concessionario possa direttamente...":

– sembra indiscutibile – lo abbiamo già rilevato in precedenza – che la disposizione dell'art. 26 dia due distinte indicazioni: *la prima* circa i soggetti abilitati ad eseguire la notificazione (gli ufficiali della riscossione, altri soggetti abilitati dal Concessionario nelle forme previste dalla legge, messi comunali o agenti della polizia municipale); *l'altra* per rendere possibile la notificazione a mezzo del servizio postale; e sembra del pari indiscutibile che le due indicazioni debbano intendersi del tutto indipendenti l'una dall'altra, tali cioè da far ritenere non modificata l'indica-

zione dei soggetti abilitati (nella prima parte) dalla previsione (nella seconda parte) di una particolare modalità di notificazione;

– all’osservazione che *“la forma notificatoria speciale (per le cartelle di pagamento) di cui all’art. 26 ai sensi della nuova formulazione non implica, qualora eseguita dallo stesso Concessionario, alcun sostanziale vulnus alle garanzie di sicurezza circa i suoi esiti giacché viene eseguita dall’agente postale secondo le forme garantiste della legge n. 890/1982 e d.p.r. n. 655/1982”*, come si esprime la sentenza n. 107/2011, ben potrebbe obiettarsi che anche detta forma notificatoria speciale ruota intorno alla figura del soggetto abilitato – l’ufficiale giudiziario; è questi, infatti, e non la parte richiedente, che può *“avvalersi del servizio postale per la notificazione degli atti”* in materia civile, amministrativa e penale (art. 1 della legge n. 890/82) onde potrebbe ritenersi che le sue attività (artt. 2, 3, 4, 5) – tra le quali quella relativa alla annotazione nel registro e alla consegna dell’avviso di ricevimento alla parte richiedente – siano parte integrante del procedimento notificatorio;

– non si può disconoscere il peso particolare dell’argomentazione di carattere sistematico secondo la quale *“l’intermediazione necessaria di un soggetto abilitato allo svolgimento delle relative operazioni rappresenta il tratto distintivo delle notificazioni in senso stretto”*, onde proprio per detta intermediazione si distinguono le notificazioni stesse dalle altre forme di comunicazione. Argomento di carattere sistematico che trova il suo fondamento, tra l’altro, nelle relative disposizioni del codice di procedura civile (artt. 136 e 137) e che sembra autorizzare la rilevanza assoluta del soggetto *intermediario* della notificazione, ponendosi l’art. 137 c.p.c., su tale punto, come il modello cui è ispirato l’art. 26 cit. (anche prima della modificazione introdotta dal d. lgs. n. 46/1999) e assumendo rilievo, in tale ottica – come sottolinea la sentenza n. 51/2012 – l’esclusione, dalle previsioni della norma, dell’attività diretta dell’esattore/concessionario nella notificazione della cartella a mezzo del servizio postale.

In definitiva – come scrivevamo nel Massimario n. 1/2 2011 – registriamo che i termini della questione sono ancora questi: se l’intermediario qualificato del procedimento notificatorio appartenga alla figura legale della notificazione al punto da far ritenere che se questa non sia eseguita (*richiesta*, nel caso del ricorso alle forme di cui alla legge n. 890/82) da uno dei soggetti indicati dalla prima parte del primo comma dell’art. 26 cit. nemmeno possa parlarsi di notificazione in senso giuridico, con la conseguenza inevitabile (che dovrebbe ritenersi non esclusa dal persistere delle garanzie per il destinatario della notificazione, posta in rilievo dalla sentenza n. 107/2011) della inesistenza giuridica cui sono pervenute le sentenze della Ctp. di Lecce n. 533 del 2010 e ora la Ctp di Bari con la n. 51 del 2012.

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica – Avviso di ricevimento privo della copia della cartella – Estratti di ruolo – Esibizione – Insufficienza – Conservazione delle cartelle – Termine quinquennale – Termine minimo – Conservazione oltre detto termine – Onere dell’Agente della riscossione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Colella). Sent. n. 3, parte I, del 5 gennaio 2012.

*Ai fini della prova dell'avvenuta notifica della cartella di pagamento non è sufficiente l'esibizione dell'avviso di ricevimento senza la matrice ovvero la copia della cartella alla quale si riferisce detto avviso, né tantomeno degli estratti del ruolo, essendo gli stessi elaborati dal medesimo esattore e non avendo, pertanto, valenza di prova. Il termine quinquennale di conservazione delle cartelle di pagamento è un termine minimo e, pertanto, è interesse dell'Agente la conservazione di tali documenti oltre detto termine fino al momento della riscossione, al fine di farne esibizione su richiesta del contribuente, dell'Amministrazione o del giudice nella fase contenziosa.*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica – Prova – Copia dell'estratto del ruolo – Inidoneità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 168, parte I, del 7 novembre 2011.

*La copia dell'estratto del ruolo non è idonea a fornire la prova dell'avvenuta notifica della cartella di pagamento al contribuente, né può essere portato come esimente l'obbligo di conservazione dell'avviso di ricevimento per cinque anni posto a carico del Concessionario per la riscossione dall'articolo 26, comma 4, del d.p.r. n. 602 del 1973.*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Relazione di notificazione – Omissione – Nullità della cartella – Conseguenze.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Merico). Sent. n. 656 del 13 dicembre 2011.

*La relata costituisce elemento fondamentale nell'ambito del procedimento di notificazione e non è integralmente surrogabile dall'attività dell'ufficio postale, sicché la sua mancanza non può essere ritenuta una mera irregolarità. Ne consegue la nullità della notificazione che non può essere sanata dal tempestivo ricorso, avendo la cartella natura di atto sostanziale e non processuale.*

**RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Termini – Decadenza**

**dell'Ufficio – Art. 1 comma 5 bis del d.l. n. 106 del 2005 – Riferimento ad ipotesi di imposte non versate – Esclusività.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Torricelli). Sent. n. 173 del 19 aprile 2011.

*La disposizione di cui all'art. 1 comma 5 bis del d.l. n. 106 del 2005, convertito nella legge n. 156 del 2005 (termini di decadenza dell'Ufficio per la notificazione delle cartelle di pagamento) è applicabile esclusivamente al caso in cui l'Ufficio richieda per la prima volta, a mezzo di cartella di pagamento, imposte non versate, non anche allorché la notificazione della cartella consegua ad un avviso di accertamento non impugnato e perciò divenuto definitivo.*

**RISCOSSIONE – Notifica della cartella di pagamento al socio solidalmente responsabile per le obbligazioni sociali – Legittimità – Contrasto con il *beneficium excussionis* spettante al medesimo socio – Insussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: La Cava – Relatore: Cataldo). Sent. n. 65 del 13 maggio 2011.

*Il carattere sussidiario della responsabilità del socio illimitatamente responsabile, stabilita dall'art. 2304 cod. civ. in termini di “beneficium excussionis”, può dare ingresso alla relativa eccezione nel solo processo esecutivo, mentre l'eccezione medesima non è proponibile nel giudizio di cognizione nel quale debba essere accertata la suddetta responsabilità illimitata e solidale del socio per le obbligazioni sociali. È da ritenersi, dunque, legittima la notificazione al socio del ruolo e della cartella in quanto essa è diretta alla formazione (fase cognitiva) del titolo esecutivo, senza porsi in contrasto con il “beneficium excussionis” sempre opponibile nella fase esecutiva.*

**RISCOSSIONE – Fermo amministrativo – Necessità della preventiva notificazione dell'intimazione di pagamento – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 168, parte II, del 7 novembre 2011.

*Nel caso in cui sia decorso più di un anno dalla notificazione della*

*cartella di pagamento, il fermo amministrativo può essere disposto solo dopo la notificazione dell'intimazione di pagamento di cui all'art. 50, comma 2 del d.p.r. n. 602 del 1973. La mancata attivazione, infatti, della fase espropriativa nel termine annuale comporta il venir meno della capacità del ruolo (ossia del credito contenuto nella cartella esattoriale) a valere come titolo esecutivo, essendo la sua efficacia sospesa ex lege fino alla notificazione dell'intimazione.*

**RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Prova della notifica delle cartelle – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Collella). Sent. n. 3, parte II, del 5 gennaio 2012.

*La omessa esibizione delle cartelle o di una loro copia o matrice comporta l'insufficienza della prova dell'avvenuta notifica dei titoli sottostanti all'iscrizione ipotecaria, con conseguente illegittimità della stessa e del susseguente atto di comunicazione.*

**RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Avviso ex art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Necessità – Esclusione.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. III (Presidente – Relatore: Brandimarte). Sent. n. 250, parte II, del 12 aprile 2012.

*L'iscrizione di ipoteca esattoriale è facoltativa – fatta eccezione dell'ipotesi prevista dall'art. 77, comma 2, del d.p.r. n. 602 del 73 – in quanto finalizzata a garantire l'esito della procedura espropriativa. Ne deriva che non vi è necessità dell'avviso di cui all'art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973, anche perché la funzione informativa e sollecitatoria di questo atto è assolta dall'avviso di iscrizione.*

**RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Fondo patrimoniale – Aggredibilità per debiti fiscali – Verifica della relazione tra il fatto generatore dell'obbligazione ed i bisogni della famiglia.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Quarta). Sent. n. 283 del 24 maggio 2011.

*L'iscrizione di ipoteca sui beni del fondo patrimoniale non può aver luogo in quanto il debito tributario non deriva da un contratto stipulato tra le parti ed il fondo patrimoniale non risponde in alcun modo del debito fiscale in capo ad uno dei coniugi per la propria attività, essendo a tal fine rilevante non tanto la natura dell'obbligazione, ma la relazione tra il fatto generatore della stessa ed i bisogni della famiglia. Il vincolo ipotecario – anche se connesso ad imposte sui redditi – appare in contrasto con l'interesse della famiglia, in quanto incide negativamente sulla ricchezza familiare e, pertanto, non può essere tutelato attraverso una iscrizione ipotecaria (atto strumentale alla successiva esecuzione forzata) sui beni del fondo patrimoniale.*

### **Nota dell'avv. Antonio Damascelli**

#### ***Fondo patrimoniale e aggressione del fisco***

Con la sentenza in commento la Commissione tributaria provinciale di Lecce ha affrontato una fattispecie che si incontra sempre più frequentemente nella casistica giurisprudenziale, legata al diffuso comportamento dei contribuenti di preservare il patrimonio – mobiliare e non – dagli attacchi di terzi, anche del fisco, mediante la costituzione di un fondo patrimoniale, disciplinato dagli artt. 167 e segg. c.c..

Nella fattispecie, l'Agente della riscossione, ai fini della conservazione del credito in sofferenza, aveva iscritto ipoteca sui beni del fondo ma si è visto successivamente impugnare l'atto dal contribuente in base all'art. 170 c.c., secondo il quale *“L'esecuzione sui beni del fondo e sui frutti di esso non può aver luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia”*.

Secondo la Commissione di Lecce l'estraneità del debito ai bisogni della famiglia sarebbe in re ipsa, in quanto *“il prelievo tributario, anche se riguardante le imposte reddituali, è in contrasto con l'interesse della famiglia”*, ragion per cui *“il fondo patrimoniale non può mai essere posto a tutela dei redditi fiscali e quindi non aggredibile dall'A.f.”*.

Quale ulteriore corollario della motivazione, i giudici affermano che la conoscenza, da parte dell'Agente della riscossione, dell'estraneità dei debiti tributari all'esigenza familiare deriverebbe dal fatto che egli procede sulla base dei ruoli affidatigli, *“dai quali risulta appunto l'estraneità ai bisogni familiari”*.

La decisione è nelle conclusioni condivisibile.

a) Essa si schiera con la giurisprudenza della Suprema Corte, evocata

nella motivazione (da ultimo Cass. 18.05.2012 n. 7880) secondo cui, al fine di accertare la sottoposizione dei beni del fondo patrimoniale all'azione esecutiva del fisco, occorre non già aver riguardo alla natura dell'obbligazione bensì alla relazione tra il fatto generatore del debito e i bisogni della famiglia.

I beni del fondo sono aggredibili, quindi, “*solo in relazione all'inadempimento di obbligazioni assunte nell'interesse della famiglia*” (Cass. 7880/12 cit.).

Il principio di diritto affermato dalla giurisprudenza consolidata dei giudici di legittimità, che demandano ai giudici di merito l'accertamento relativo alla riconducibilità dei debiti alle esigenze della famiglia, è stato applicato dalla sentenza in commento in base alla ricostruzione di natura ontologica del debito tributario, essendo stato affermato che il prelievo tributario è *in sé contrastante con l'interesse della famiglia*.

In effetti, stabilire la relazione tra il debito tributario e i bisogni della famiglia postula la risoluzione di plurime questioni che, nell'economia del presente lavoro, possono essere soltanto enunciate:

(i) la relazione tra l'attività produttiva di reddito ed i bisogni della famiglia che in quel reddito trova fonte di sostentamento;

(ii) il carattere accessorio o meno dell'imposizione rispetto all'obbligazione che in sé è funzionale al concorso alle spese pubbliche (art. 53 Cost.).

Se, infatti, il debito d'imposta potesse ritenersi l'aspetto accessorio del fatto generatore, collegabile strettamente ad esigenze familiari, in astratto non potrebbe escludersi che quel debito sostanzialmente acceda ai bisogni della famiglia.

Sotto questo profilo il principio di diritto della Corte non aiuta ad individuare elementi concreti in presenza dei quali l'accertamento di fatto possa essere eseguito e in questo senso l'approccio ermeneutico della Commissione leccese che, in radice, ha escluso qualunque collegamento tra debito fiscale e bisogni della famiglia, appare esaustivo.

La Suprema Corte, infatti, (Cass. n. 15862 del 2009) si limita ad affermare che i criteri di accertamento cui deve conformarsi il giudice del merito, criteri enucleati secondo parametri negativi, al fine di individuare i bisogni della famiglia, comprendono quelli volti al pieno mantenimento e all'armonico sviluppo della famiglia nonché al potenziamento della sua capacità lavorativa, con esclusione delle esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi. Precisandosi che, a questo fine, anche le operazioni speculative possano essere ricondotte ai bisogni della famiglia, allorquando siano state poste in essere allo scopo “*di impedire un danno sicuro al nucleo familiare*”.

Il nodo dell'individuazione concreta dei termini della relazione tra debito

e bisogni della famiglia resta, pertanto, a nostro parere, ancora scoperto. Né ai fini interpretativi può essere utile la pregiudiziale premessa secondo cui il criterio identificativo dei crediti tutelabili con l'azione di riscossione coattiva non va ricercato nella natura delle obbligazioni, così come stabilito dalla Suprema Corte (Cass. 15862/2009) ed affermato correttamente dalla sentenza in rassegna.

In conclusione escludere in radice che un debito tributario sia collegato ai bisogni della famiglia per contraddizione logica con gli interessi del nucleo familiare appare affermazione soddisfacente, se inquadrata non tanto all'interno del quadro fattuale quanto piuttosto sotto il profilo teleologico.

b) Qualche perplessità, invece, suscita la sentenza in ordine alla qualificazione dell'attività del Concessionario ed alla deduzione che dai ruoli, di cui è portatore l'Agente della riscossione, risulterebbe l'estraneità del debito ai bisogni familiari. Ciò in quanto l'estraneità del rapporto sottostante alla misura del debito contenuto nel ruolo impedisce sul nascere ogni possibile ricerca della relazione tra il debito portato dalla cartella ed i bisogni della famiglia.

c) Corretta è, infine, la decisione in ordine all'inammissibilità dell'ipoteca ove sia preclusa l'esecuzione forzata immobiliare, in virtù della relazione funzionale tra ipoteca ed esecuzione forzata (il principio è, altresì, applicabile alle ipotesi in cui l'esecuzione forzata immobiliare sia preclusa dall'entità del carico da riscuotere vale a dire nelle ipotesi in cui il debito non superi € 20.000,00 – art. 76, comma 1 del d.p.r. 602 del 1972).

La decisione è conforme alle più recenti pronunce della Corte (Cass. 7880/2012 cit.) secondo cui i beni del fondo “*possono costituire oggetto di iscrizione di ipoteca ad opera di terzi solo nei limiti in cui sono suscettibili di esecuzione forzata*” e ciò sia per i crediti sorti successivamente alla costituzione del fondo che per quelli sorti prima di tale data.

### **RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Presenza di istanza di rateazione – Illegittimità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente – Relatore: Delia). Sent. n. 99 del 27 maggio 2011.

*È causa di violazione del principio dell'affidamento e della buona fede, previsto dall'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, l'iscrizione ipotecaria effettuata dall'Agente della riscossione nonostante una precedente istanza di rateazione presentata dal contribuente.*

**RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Successiva richiesta di rateazione – Concessione della rateazione – Obbligo di revoca dei provvedimenti cautelari già disposti – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 73 del 18 ottobre 2011.

*La concessione della rateazione, per la quale non è più richiesta una garanzia fideiussoria o ipotecaria, costituisce un giudizio prognostico di solvibilità del richiedente, che con l'accordato rateizzo, torna in bonis per tutta la durata della dilazione, venendosi a creare una sorta di novazione legale del credito che inibisce l'inizio o la prosecuzione di qualsiasi azione esecutiva.*

*Pertanto, la richiesta di rateazione comporta la revoca dei provvedimenti cautelari già disposti anche nel caso in cui l'atto di iscrizione ipotecaria sia stato disposto in data anteriore all'emanazione del provvedimento di concessione della rateazione, nonché a quella della successiva istanza di rateizzo.*

**RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Indicazione del responsabile del procedimento – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VII (Presidente: Di Gravina – Relatore: D'Ursi). Sent. n. 106 del 12 luglio 2011.

*Il provvedimento di iscrizione ipotecaria deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento ad esso sottostante.*

**RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Sentenza di merito resa in altro procedimento – Riduzione della pretesa creditoria – Illegittimità della ipoteca – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e Relatore: Scimè). Sent. n. 309 del 18 ottobre 2011.

*L'Agente della riscossione non ha alcun potere di ridurre la pretesa creditoria dell'ente impositore, in quanto delegato alla semplice attività di riscossione, neanche nel caso di sopravvenuta sentenza che in*

*un altro procedimento abbia ridotto il credito vantato dall'ente impositore.*

**RISCOSSIONE – Azione di rimborso – Termine di decadenza – Decorrenza.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Papia – Relatore: De Risi). Sent. n. 78 del 19 aprile 2011.

*Nell'ipotesi in cui il presupposto del diritto al rimborso sorga in epoca successiva a quella del versamento, è da tale momento successivo che decorre il termine di decadenza previsto dalla legge.*

**RIMBORSO – Cessione di credito – Atto interruttivo della prescrizione – Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e Relatore: De Palma). Sent. n. 71 del 5 dicembre 2011.

*La cessione del credito, regolarmente comunicata e/o notificata, configurandosi come atto formale con il quale il cedente ha manifestato al fisco debitore, in maniera inequivocabile, il proprio interesse al diritto del credito, esercitandolo mediante un istituto giuridico previsto dalla legge, è atto idoneo a interrompere il termine prescrizione.*

**RIMBORSO – Decadenza dal diritto – Sentenza della Corte di Giustizia europea – Efficacia nel tempo – Rapporto tributario esaurito – Inefficacia.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente e Relatore: Petti). Sent. n. 78 del 16 aprile 2012.

*È privo di fondamento l'assunto secondo il quale il diritto soggettivo al rimborso sorge e diviene esercitabile soltanto a seguito della sentenza della Corte di Giustizia europea che abbia dichiarato l'incompatibilità con il diritto comunitario della norma interna regolante lo specifico rapporto tributario, onde deve riaffermarsi il principio secondo il quale l'efficacia ex tunc della suddetta sentenza trova il suo limite di applicabilità nell'esaurimento del rapporto giuridico tributario (per effetto di un giudicato o della verificatasi decadenza dall'impugnazio-*

*ne dell'atto impositivo o della prescrizione o di ogni altra preclusione all'esercizio del diritto).*

**RIMBORSO – Incentivo esodo – Sentenza della Corte di Giustizia europea n. C-207/04 del 2005 – Rimborsi delle maggiori somme versate – Termini – Decorrenza.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. V (Presidente e Relatore: Fanizza). Sent. n. 593 del 19 settembre 2011.

*Il termine di quarantotto mesi per proporre domanda di rimborso delle maggiori somme corrisposte a titolo di Irpef su incentivo all'esodo, non decorre dalla data in cui è stata operata la ritenuta, ma da quella di pubblicazione della sentenza della Corte di Giustizia europea n. C-207/04 del 21 luglio 2005, con la quale è stata ritenuta contraria alle direttive comunitarie la normativa italiana di cui all'art. 19 comma 4 bis del d.p.r. n. 917 del 1986 nella parte in cui non si assicurava parità di trattamento tra uomini e donne in materia di lavoro.*

**RIMBORSO – Ritenuta versata su premio incentivante per esodo volontario – Istanza ex art. 38 del d.p.r. 602 del 1973 – Proponibilità – Termini.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 57 del 12 luglio 2011.

*L'istanza per il rimborso della ritenuta subita sulle somme ricevute a titolo di incentivo all'esodo, va proposta nel termine decadenziale di quarantotto mesi a decorrere dalla data di collocamento in quiescenza del dipendente.*

**RIMBORSO – Anatocismo – Condanna al pagamento degli interessi sugli interessi – Condizioni – Domanda del contribuente-creditore – Requisiti – Formulazione nell'atto introduttivo del giudizio – Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Torricelli). Sent. n. 26 del 14 febbraio 2012.

*Per i debiti tributari, gli interessi anatocistici sono richiedibili sol-*

*tanto se, nel momento in cui viene presentata la domanda, non è stato ancora saldato il debito in conto capitale, così che sulla somma liquidata ed esigibile si calcolano gli interessi scaduti e gli stessi si sommano alla sorte capitale. L'intera somma produce interessi secondo il principio stabilito dall'art. 1283 del codice civile.*

## **Nota dell'Avv. Luigi Iacobellis**

### ***Il fenomeno anatocistico nell'obbligazione tributaria***

Il controverso rapporto tra obbligazione tributaria e fenomeno dell'anatocismo torna ad essere oggetto di approfondimento nella sentenza in commento. L'anatocismo è un fenomeno caratterizzato dalla produzione di interessi su interessi già maturati, i quali, pertanto, si aggiungono al capitale<sup>1</sup>. A differenza delle obbligazioni pecuniarie<sup>2</sup>, le obbligazioni di interessi sono disciplinate da una norma *ad hoc*, l'art. 1283 c.c.<sup>3</sup>, la cui previsione normativa impone, per il verificarsi del fenomeno dell'anatocismo, due condizioni: gli interessi devono essere dovuti per almeno sei mesi e che “gli interessi sugli interessi” vengano a maturare solo dal giorno della domanda giudiziale con cui se ne chiede il pagamento (anatocismo giudiziale) o per effetto di un accordo tra creditore e debitore posteriore alla scadenza degli interessi stessi (anatocismo

<sup>1</sup> Per un approfondimento in materia civilistica si veda, tra gli altri, CHINÉ-ZOPPINI, *Manuale di diritto Civile*, Nel diritto editore, 2012 nonché TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Cedam, 2012.

<sup>2</sup> Per queste si applica il dettato normativo degli articoli 1224 c.c. e 1282 c.c. che sancisce il brocardo della “fecondità del denaro”. La prima norma, rubricata “*Danni nelle obbligazioni pecuniarie*” prevede che “*nelle obbligazioni che hanno per oggetto una somma di danaro, sono dovuti dal giorno della mora gli interessi legali, anche se non erano dovuti precedentemente e anche se il creditore non prova di aver sofferto alcun danno. Se prima della mora erano dovuti interessi in misura superiore a quella legale, gli interessi moratori sono dovuti nella stessa misura. Al creditore che dimostra di aver subito un danno maggiore spetta l'ulteriore risarcimento. Questo non è dovuto se è stata convenuta la misura degli interessi moratori*”. La seconda, invece, rubricata “*Interessi nelle obbligazioni pecuniarie*” prevede che “*i crediti liquidi ed esigibili di somme di danaro producono interessi di pieno diritto salvo che la legge o il titolo stabiliscano diversamente. Salvo patto contrario, i crediti per fitti e pigioni non producono interessi se non dalla costituzione in mora. Se il credito ha per oggetto rimborso di spese fatte per cose da restituire, non decorrono interessi per il periodo di tempo in cui chi ha fatto le spese abbia goduto della cosa senza corrispettivo e senza essere tenuto a render conto del godimento*”.

<sup>3</sup> Secondo l'art. 1283 c.c., rubricato laconicamente “*Anatocismo*”, in mancanza di usi contrari, gli interessi scaduti possono produrre interessi solo dal giorno della domanda giudiziale o per effetto di convenzione posteriore alla loro scadenza e sempre che si tratti di interessi dovuti almeno per sei mesi.

convenzionale)<sup>4</sup>. La *ratio* della disposizione è evidentemente finalizzata ad evitare il fenomeno dell'usura, garantendo al creditore il diritto ad ottenere il pagamento sia degli interessi semplici che di quelli capitalizzati e al debitore il diritto alla trasparenza del rapporto debitorio, evitando un diabolico sistema di maturazione di effetti "*ad infinitum*".

A fronte di un vuoto normativo sull'applicabilità dell'anatocismo in materia tributaria, dottrina<sup>5</sup> e giurisprudenza hanno dato ampio spazio ad argomentazioni sulla sostenibilità o meno del fenomeno. In un primo momento la giurisprudenza di legittimità ha sostenuto la non applicabilità dell'istituto sulla base della specialità del diritto tributario rispetto a quello civile<sup>6</sup> o alla natura meramente impugnatoria del processo tributario<sup>7</sup>; successivamente,

<sup>4</sup> L'obbligazione tributaria non conosce di certo il fenomeno dell'anatocismo convenzionale, stante l'impossibilità per il contribuente di stipulare posteriormente alla scadenza degli interessi semplici una qualunque forma di accordo che preveda il riconoscimento degli interessi anatocistici.

<sup>5</sup> Sul tema si vedano gli interventi di NOVELLI, *Sulla applicabilità dell'istituto dell'anatocismo in diritto tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1990 fasc. 3, pp. 577 – 578; MENCARELLI, *Rimborso d'imposte e anatocismo*, in *Rivista di diritto tributario*, 1999 fasc. 7-8, pt. 2, pp. 442 – 461; ALLENA, *Sull'applicabilità dei principi civilistici al diritto tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1999 fasc. 6, pt. 1, pp. 1776 – 1811; PERRUCCI, *Interessi, semplici e composti, sui tributi da restituire*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2000 fasc. 18, pp. 1295 – 1296; FORNI, *Anatocismo e rivalutazione monetaria in materia di rimborso di crediti d'imposta: una nuova frontiera a tutela dei diritti del contribuente*, in *Il Foro Toscano*, 2003 fasc. 3, pt. 3, pp. 348 – 351 nonché dello stesso autore *La disciplina della mora debendi nelle obbligazioni tributarie: anatocismo e rivalutazione nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004 fasc. 3, pt. 2, pp. 639 – 654; GALLO, *Sempre difficile il riconoscimento degli interessi anatocistici*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2005 fasc. 23, pp. 1833 – 1835.

<sup>6</sup> Cass. civ. sez. I, 06/12/1991, n. 13137 secondo cui "*la specialità della materia fiscale giustifica la diversa disciplina dettata in materia dal legislatore, che ha voluto regolare secondo modalità diverse da quelle adottate in campo civilistico gli interessi su crediti derivanti da rimborsi di tributi, a carico dello Stato (Ord. C. Cost. n. 288 del 1988; n. 93 del 1989)*".

<sup>7</sup> Cass. civ. sez. I, 10/07/1996, n. 6310 "*sull'art. 1283 c.c., come sulle altre disposizioni dettate dal codice civile per la "mora debendi" nelle obbligazioni pecuniarie, prevalgono, in materia tributaria, in base ai comuni criteri che presiedono al rapporto fra disposizione generale e disposizione speciale, le norme che espressamente e compiutamente stabiliscono per le obbligazioni d'imposta gli effetti di detta mora. L'attribuzione degli interessi anatocistici trova, nel caso in esame, anche un ostacolo di tipo processuale, tenendosi conto che il giudizio tributario, avendo ad oggetto il controllo sulla legittimità formale e sostanziale dell'atto consente un sindacato circoscritto alla pretesa in concreto fatta valere con quell'atto, mentre non può estendersi a spettanze ulteriori, le quali non integrino meri accessori "ope legis" del credito, e quindi esigano un'iniziativa dell'ufficio finanziario (nella specie mancante)*", posizione questa ampiamente superata con l'accoglimento della natura di giudizio di impugnazione-merito del processo tributario.

sulla spinta delle riflessioni giuridiche di quell'autorevole dottrina guidata dal prof. Nicola d'Amati<sup>8</sup> sulla ricostruzione e riconduzione dell'obbligazione tributaria alle categorie civilistiche, la giurisprudenza ha mutato orientamento. Nel 1996 la Corte Costituzionale, nel dichiarare la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 38 *bis* del d.p.r. n. 633 del 1972<sup>9</sup>, ha dichiarato l'applicabilità degli interessi anatocistici in materia di rimborsi Iva; la Suprema Corte di Cassazione, sull'onda di questo *revirement*, ha affermato che l'art. 1283 c.c., con il quale è stata ribadita la vigenza di un principio già operante nel codice civile del 1865 abrogato (nella vecchia formulazione dell'art. 1232 c.c.), ampliandone l'ambito di applicazione mediante la riduzione del periodo di capitalizzazione al semestre e l'estensione della rilevanza degli usi "anche all'infuori del campo commerciale", pur essendo espressione di un atteggiamento di diffidenza del legislatore, non ha carattere eccezionale. Si è finito quindi con l'ammettere che il diritto alla capitalizzazione degli interessi andava riconosciuto, entro i ristretti limiti fissati dal citato art. 1283, anche in assenza di una specifica previsione normativa<sup>10</sup>. Il nuovo orientamento, confermato dalle successive pronunce di legittimità<sup>11</sup>, ha consacrato il fenomeno dell'anatocismo giudiziale nel nostro ordinamento, almeno fino al successivo intervento del legislatore: gli interessi anatocistici in materia tributaria sono dovuti dal giorno della domanda giudiziale, occorrendo una specifica ed esplicita domanda nel ricorso introduttivo volta ad ottenere il pagamento degli interessi sugli interessi scaduti<sup>12</sup>. Come si è poc'anzi

<sup>8</sup> Nella prolifica e ininterrotta produzione del compianto Maestro del diritto tributario recentemente scomparso, si veda per tutte l'ultima opera, d'AMATI, *Teoria e critica del diritto tributario*, Cedam, 2012.

<sup>9</sup> Corte cost., ord., 19/07/1996, n. 266 "la premessa dalla quale muove il giudice rimettente, e cioè quella dell'esistenza di un "diritto vivente" nel senso dell'inapplicabilità dell'art. 1283 cod. civ. ai rimborsi Iva, non trova riscontro nella giurisprudenza ordinaria e tributaria, orientata, invece, a ritenere che la disciplina degli interessi anatocistici concerna anche le obbligazioni qui in esame; pertanto, risultando erroneo il presupposto che il giudice a quo pone a base delle censure, la questione è da ritenere manifestamente infondata".

<sup>10</sup> Cass. civ. sez. I, 22/01/1999, n. 552 "l'applicabilità nel caso di specie dell'art. 1283 c.c., che consente la capitalizzazione degli interessi, sia pure entro limiti ben precisi, non può quindi essere pregiudizialmente esclusa, posto che l'art. 38 bis, d.p.r. n. 633/72 e, in genere, le norme che regolano il rimborso delle imposte versate in eccesso nulla prevedono a tale riguardo e che, per quanto si è detto, la disciplina delle obbligazioni tributarie, come di ogni altra obbligazione che trovi fondamento in "fatti" regolati dal diritto pubblico, deve essere ricavata, per quegli aspetti che non sono specificamente disciplinati dalle norme speciali, nelle disposizioni contenute nel primo titolo del quarto libro del codice civile".

<sup>11</sup> Cass. n. 10018 del 2009; Cass. 14002/03; Cass. 7408/01; Cass. 5790/01; Cass. 9273/99.

<sup>12</sup> LA ROCCA, *Nonostante il veto normativo, continua ad essere applicabile l'anatocismo sui rimborsi di imposte maturati anteriormente al 4 luglio 2006*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2011 fasc. 17, pp. 1330 – 1332.

accennato, il legislatore, colmando il vuoto normativo, ha introdotto nel sistema una norma, contenuta nell'art. 37 comma 50 del d.l. 4 luglio 2006 n. 223 (convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006 n. 248), secondo cui gli interessi previsti per il rimborso di tributi non producono in nessun caso interessi ai sensi dell'articolo 1283 c.c., sancendo così la fine dell'applicabilità dell'istituto all'ordinamento tributario, quantomeno per quanto riguarda le richieste di corresponsione di interessi anatocistici relativi a crediti tributari maturati successivamente all'entrata in vigore di tale norma (4 luglio 2006)<sup>13</sup>.

Nella fattispecie presa in esame nella sentenza in commento, un istituto bancario, creditore di una ingente somma nei confronti del fisco per crediti Irpef per l'anno 1987, presentava ricorso avverso il silenzio rifiuto dell'Ufficio ad effettuare il pagamento sia degli interessi, sia degli interessi sugli interessi non effettivamente corrisposti; la difesa dell'Ufficio contestava tale domanda qualificando gli stessi interessi come anatocistici e pertanto non dovuti in considerazione del disposto dell'art. 44 del d.p.r. n. 602 del 1973. La Commissione tributaria provinciale rigettava in primo grado la richiesta della banca ritenendo che tali interessi integrassero il disposto dell'art. 1283 c.c. e quindi il fenomeno dell'anatocismo. L'istituto di credito, quindi, proponeva appello eccependo che tali interessi dovevano ritenersi semplici ex art. 1282 c.c. e pertanto legittimamente ammissibili.

La decisione di appello, quindi, riprende, non senza spunti di originalità, i recenti orientamenti della Suprema Corte di Cassazione di cui è stato dato conto nella presente trattazione: qualificati come anatocistici gli interessi richiesti dal ricorrente<sup>14</sup>, la Commissione conclude con l'affermare che non si debbano escludere gli interessi anatocistici per i debiti tributari ma che gli stessi sono richiedibili solo se, nel momento in cui viene presentata la domanda, non è stato ancora saldato il debito in conto capitale, così che al momen-

<sup>13</sup> In tal senso Cass. civ. sez. V, sent., 30/12/2010, n. 26403 nonché Cass. civ. Sez. V, sent., 25/03/2011, n. 6894 secondo cui *“in tema di rimborso di crediti di imposta il contribuente può conseguire, previa verifica positiva dei presupposti configurati dall'art. 1283 c.c., e nei limiti consentiti da tale disposizione, la condanna dell'Amministrazione al pagamento degli interessi anatocistici per il ritardato rimborso di un credito, senza che l'applicabilità dell'istituto dell'anatocismo trovi ostacolo del disposto del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38 bis, né, in linea generale, nelle disposizioni che regolano il rimborso delle imposte pagate in eccedenza rispetto al dovuto o nella particolari caratteristiche strutturali del processo tributario”*.

<sup>14</sup> *Gli interessi richiesti dalla banca non possono se non ritenersi anatocistici in quanto trattasi di interessi su interessi tardivamente corrisposti e non possono se non essere inquadrati nelle fattispecie previste dall'art. 1283 c.c. e per tale motivo non dovuti perché, all'atto della loro domanda, ove la stessa dovesse ritenersi ammissibile, non erano più richiedibili in quanto la sorte capitale era stata già corrisposta.*

to in cui viene proposta la domanda di somma liquidata ed esigibile, sulla quale calcolare gli interessi scaduti, gli stessi si sommano alla sorte capitale e l'intera somma poi produce interessi, così come previsto dall'art. 1283 c.c..

La decisione, in ogni caso in linea con la novella legislativa del 2006 in quanto inerente a debiti tributari pregressi all'entrata in vigore della stessa, richiama l'attenzione sulla distonia di tale disposizione nel rapporto giuridico d'imposta: la discrezionalità della materia tributaria, anche in un momento di grave crisi per le finanze pubbliche e di esigenza di gettito, non può in alcun modo pregiudicare e sacrificare la posizione del contribuente a fronte di una illegittima ritenzione di denaro trattenuto senza dare seguito ad una richiesta di rimborso avanzata in virtù di un diritto di credito correttamente e tempestivamente fatto vantare. La *mora debendi*, così preclusa a pieno ad un piatto della bilancia dell'obbligazione tributaria, finisce con il rappresentare un allontanamento ingiustificato da quel rapporto obbligatorio tributario caratterizzato certamente dalla discrezionalità e coattività dell'ente impositore ma in ogni caso da inquadrare negli aspetti non strettamente pubblicistici in quelle categorie civilistiche e, quindi, in quella presunta parità di fondo tra i diritti e doveri dei soggetti dell'obbligazione tributaria.

### **RIMBORSO – Rivalutazione del credito – Ammissibilità – Interessi anatocistici – Inammissibilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Cigna – Relatore: De Francesco). Sent. n. 55, parte II, dell'8 novembre 2011.

*In tema di rimborso d'imposta, il credito del contribuente può essere rivalutato secondo i principi generali comuni ad ogni credito (v. Cass. SS.UU. n. 16871 del 2007) mentre non produce ex lege (art. 37 comma 50 del d.l. n. 223 del 2006 conv. in legge n. 248 del 2006) gli ulteriori interessi previsti dall'art. 1283 c.c. (anatocismo).*

### **CONDONO – Abrogazione retroattiva della norma – Incidenza anche su agevolazioni già perfezionate – Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Pugliese – Relatore: E. Ancona). Sent. n. 51 del 18 ottobre 2011.

*L'abrogazione con effetto retroattivo di una norma che dispone la definizione agevolata non incide sui rapporti tributari già definiti in virtù della previgente norma di condono. (Nel caso di specie la questione attiene alla abrogazione dell'art. 8, comma 2 della legge n. 289*

del 2002 in virtù dell'art. 5 ter del d.l. n. 282 del 2002, convertito in legge n. 27 del 2003).

**CONDONO – Art. 9 della legge n. 289 del 2002 – Condono tombale – Avviso di recupero del credito di imposta – Applicabilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Corvaglia – Relatore: Del Sole). Sent. n. 24 del 15 febbraio 2012.

*L'avviso di recupero del credito di imposta, indipendentemente dal nomen e con riferimento specifico al suo contenuto, appartiene alla categoria dell'avviso di accertamento vero e proprio e, pertanto, definibile con il c.d. "condono tombale".*

**CONDONO – Definizione ex art. 9 bis della legge n. 289 del 2002 – Mero ritardo nel pagamento di una rata di condono – Decadenza dalla definizione – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Ingusci – Relatore: Dima). Sent. n. 32, parte I, del 25 febbraio 2011.

*Il mero ritardo di soli sei giorni rispetto ad una scadenza resa incerta da una legislazione frenetica, anche con riferimento ai termini di adempimento, non esprime l'intento di volersi sottrarre all'obbligazione tributaria assunta con la definizione ex art. 9 bis della legge n. 289 del 2002.*

**CONDONO – Definizione della controversia fiscale pendente – Revocazione – Istanza per la sospensione del giudizio – Ammissibilità – Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente – Relatore: Giardino). Sent. n. 216 del 22 dicembre 2011.

*È inammissibile l'istanza di sospensione per la definizione della controversia fiscale pendente, proposta ai sensi dell'art. 39, comma 12, lett. c. del d.l. n. 98 del 2011, se formulata nella prima fase del giudizio di revocazione (iudicium rescindens), poiché la lite non può considerarsi pendente; la medesima istanza può invece essere ammessa nella seconda fase del giudizio di revocazione (iudicium rescissorium).*

## DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE

### **DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Autotutela – Silenzio–rifiuto dell’Ufficio sull’istanza di annullamento d’ufficio – Illegittimità – Fattispecie.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Ingusci – Relatore: Dima). Sent. n. 3 del 9 gennaio 2012.

*Configura una fattispecie di abuso del diritto la condotta dell’Ufficio, il quale, prestata acquiescenza (omettendo di impugnarla) alla sentenza che annullava totalmente l’accertamento a carico della società, ponga poi in esecuzione, con l’emissione di una cartella di pagamento, il giudicato formatosi in altro processo nei confronti del socio per il suo reddito di partecipazione derivante dall’accertamento annullato. In tale situazione è illegittimo il diniego (in forma di silenzio-rifiuto) del medesimo Ufficio di provvedere sull’istanza di annullamento in autotutela avanzata dal suddetto socio.*

#### **Nota del dott. Walter Celentano**

##### ***Fine del processo o tutto nel processo e solo nel processo?***

Non è il caso di scomodare la millenaria tensione del diritto verso la giustizia o l’idea che il processo sia insufficiente a raggiungere la giustizia sostanziale perché “*chi è causa del suo mal pianga se stesso*” (v. *infra*); ma forse è a quella tensione e a quell’idea che quel collegio giudicante sembra essersi ispirato nella sua ricerca di un qualche fondamento giuridico che consenta di raggiungere la meta.

La nostra nota potrebbe esaurirsi nel richiamare le sentenze delle SS.UU. della Corte di Cassazione n. 2870 e n. 3698 del 2009 (“*Avverso l’atto con il quale l’Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo... non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell’attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo*”), ignorate da quel collegio, e alle quali, invece, i giudici di primo grado si erano conformati nel respingere il ricorso del con-

tribuyente; crediamo, però, che sia più utile offrire alcuni argomentati spunti di riflessione, di pari passo con le argomentazioni contenute nella motivazione della sentenza che commentiamo, nell'auspicio che possano fornire un contributo all'auspicabile, definitivo, convincimento dei giudici tributari di merito – quelli dissenzienti, s'intende – circa l'effettiva coincidenza, sulla questione, delle ragioni dell'Autorità con l'autorità della ragione.

Il giudicato (artt. 324 c.p.c. e 2909 c.c.) è il cardine della certezza del diritto e per superarlo sembra arduo invocare (se non per un esercizio retorico) i principi costituzionali contenuti negli artt. 23, 53 e 97 della Costituzione, almeno quando il contribuente deve a sè stesso di non aver esercitato nel processo tutti i poteri, le facoltà e i diritti il cui esercizio avrebbe evitato il formarsi di una situazione processuale – il giudicato, appunto – a lui pregiudizievole.

Nel caso di specie quel contribuente

a) aveva mancato di far valere nel suo processo, durante un tempo lungo ben quattro anni, l'esistenza del giudicato formatosi nell'altro processo riguardante la società nel senso dell'inesistenza del maggior reddito accertato dall'Ufficio (analogo comportamento omissivo fu tenuto dall'Ufficio, ma anche rispetto ad una possibile sanzionabilità di tale comportamento, all'interno del processo ed ex artt. 88 e 96 c.p.c., deve pur sempre considerarsi che quel principio di lealtà nella condotta processuale, richiamato dalla sentenza in commento, non può spingersi sino ad imporre alla parte di rendere dichiarazioni o di produrre i documenti che possono giovare all'avversario, né sino ad imporle di improntare il proprio comportamento processuale al principio di verità oggettiva riguardo ai fatti del, o utili nel, processo: v. Cass. n. 1931 del 1971 e poi Cass. n. 4781 del 1981 e 10247 del 1998);

b) non aveva impugnato la sentenza che lo riguardava, la quale, “ignorando” l'esistenza di quel giudicato, aveva confermato il maggior reddito di partecipazione (pro quota);

c) non aveva proposto domanda di revocazione di questa sentenza per il motivo del contrasto tra i giudicati (art. 395 n. 5 c.p.c. e art. 64 del d. lgs. n. 546 del 1992); revocazione verosimilmente ammissibile, ad onta della diversità delle parti, trattandosi di questioni connesse e di situazioni soggettive dipendenti l'una dall'altra (Cass. 14714 del 2001: *nel contenzioso tributario, ai fini dell'applicazione dell'art. 395, 5, cod. proc. civ. (richiamato dall'art. 64 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), perché una sentenza possa considerarsi contraria ad altra precedente avente autorità di cosa giudicata, occorre che tra i due giudizi vi sia identità di soggetti e di oggetto, tale che l'oggetto del secondo giudizio sia costituito dal medesimo rapporto tributario definito irrevocabilmente nel primo, ovvero che in quest'ultimo sia stato definitivamente*

*compiuto un accertamento radicalmente incompatibile con quello operante nel giudizio successivo*". v. anche Cass. n. 2181 del 1954 ivi richiamata) e considerato che nel processo riguardante detto socio nulla era stato detto di quel primo giudicato, la cui esistenza, dunque, non aveva costituito materia del giudizio, sotto forma di *exceptio iudicati*.

Dunque il giudicato sfavorevole al contribuente si era formato all'interno di un processo in cui egli aveva mancato di esercitare tutte le facoltà di difesa, pur avendone avuto la possibilità.

In tale situazione, può davvero parlarsi di “*insussistenza dell’obbligazione tributaria*” a fronte della quale debba apparire necessariamente *illegittimo* il (indiscutibilmente deprecabile, a fronte del principio di collaborazione) diniego, sia pure tacito, di annullamento d’ufficio della cartella di pagamento emessa sul fondamento del giudicato? e l’esercizio dei diritti da parte dell’Agenzia (la pretesa di maggiore imposta nei confronti del socio) che dal giudicato derivavano a suo favore può davvero configurarsi – come afferma la sentenza – come un *atto contra legem* e dar corpo ad una fattispecie di *abuso del diritto*?

Su questa strada non finiamo per scardinare il sistema giurisdizionale e cadere nell’anarchia giudiziaria?

Vano ci sembra cercare sostegno nelle richiamate pronunce Cass. n. 698 del 2010 e n. 5120 del 2011: è indiscutibile il principio di diritto in esse affermato – che la P.a., essendo tenuta a svolgere la sua attività nei limiti posti dalla legge e dal principio primario del *neminem laedere*, può essere riconosciuta responsabile ex art. 2043 c.c. per il mancato o ritardato annullamento di un atto illegittimo nell’esercizio del potere di autotutela (nel caso della sentenza n. 698 un avviso di accertamento e nel caso della sentenza n. 5120 un non specificato atto impositivo) – ma è fuor di luogo richiamarlo perché in nessuna delle situazioni in cui quelle pronunce intervennero era in questione l’esistenza di un giudicato.

Quanto ai rapporti tra il giudicato e il principio di autotutela, è proprio vero che il testo dell’art. 2 comma 2 del d.m. n. 37 del 1997 consente di censurare il diniego di annullamento d’ufficio che l’Agenzia opponga sul fondamento del giudicato?

La formulazione letterale del suddetto comma “*non si procede all’annullamento d’ufficio... per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all’A.f.*” non intende, invece, porre la forza del giudicato al di sopra del principio stesso di annullamento d’ufficio, stabilendo così che, se il rapporto tributario in questione è stato oggetto di un processo giurisdizionale e su di esso è intervenuto un giudicato, il rapporto stesso o quell’aspetto di esso che è stato l’oggetto del giudizio resta imm modificabile, anche

se riguardo ad esso fossero rilevabili le situazioni indicate dal primo comma alle lettere da *a*) a *h*) ?

E questo della prevalenza e insuperabilità del giudicato anche in sede di autotutela non è un principio costantemente affermato e ribadito dalle norme che in tema di annullamento d'ufficio si sono succedute nel tempo (art. 68 primo comma del d.p.r. n. 287/1992: *salvo che sia intervenuto giudicato...*; e, appunto, art. 2 secondo comma del d.m. n. 37/1997)?

E tali prevalenza e insuperabilità del giudicato non sono già nel testo dell'art. 2 *quater* del d.l. n. 564/94 (*“con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'A.f. competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati”*) che del d.m. n. 37/1997 costituisce il fondamento di legislazione primaria e che con riferimento alla *“pendenza del processo”* esclude l'annullamento quando un giudicato sia intervenuto?

E a fronte di tali dati normativi, qual è la forza dell'argomentazione della sentenza secondo la quale il suddetto art. 2 comma 2 *“con una formulazione in negativo (non si procede all'annullamento d'ufficio...) implicitamente riconosce la possibilità dell'autotutela in tutte le altre ipotesi non espressamente escluse”*?

Il caso di specie non rientrava in pieno nella previsione della norma che *“non si procede all'annullamento d'ufficio...per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'A.f.”*?

E se dalle *“circolari e direttive ministeriali”* richiamate (ma senza indicazioni specifiche identificative) dalla sentenza si ricavava (così la sentenza medesima) che *“...il rimedio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione è esperibile, nonostante l'esistenza di una sentenza di merito passata in giudicato ad essa favorevole, (soltanto) per motivi diversi da quelli accertati o esaminati dal giudice”*, quelle circolari e direttive non dicevano proprio questo, non confermavano, cioè, il principio della salvezza in ogni caso del giudicato?

E il motivo addotto dal contribuente nella sua istanza per l'annullamento d'ufficio (*“insussistenza dell'obbligazione tributaria per inesistenza del reddito di partecipazione conseguente al sopravvenuto annullamento definitivo dell'accertamento a carico della società”*) non era, infatti, proprio quello dell'inesistenza del reddito sul quale, in senso contrario, aveva invece statuito la sentenza a lui sfavorevole (la n. 18 del 2004), passata in giudicato?

In conclusione, le norme sull'annullamento d'ufficio (la c.d. autotutela dell'A.f.) fanno salva la preminenza ordinamentale del processo e dunque vietano che l'annullamento d'ufficio sia disposto per un motivo che corrisponda o sia riconducibile ad una questione concernente il rapporto tributario che sia

stata oggetto di esame da parte del giudice tributario e sulla quale si sia formato il giudicato.

In altri termini, l'istituto dell'autotutela e la legittimazione del contribuente ad impugnare il relativo provvedimento negativo dell'Amministrazione e il controllo del giudice sulla legittimità, o meno, del diniego, anche tacito (silenzio-rifiuto) di autotutela, non possono essere usati per scardinare dall'esterno il giudicato per la ragione che la giurisdizione ed i suoi effetti, i suoi istituti, prevalgono. Debbono prevalere, essendo il giudicato "*assistito da una presunzione assoluta di verità e di legittimità*", spiegando esso gli effetti che la legge gli ricollega, "*precludendo alle parti e al giudice il riesame delle questioni già decise, anche se fondate su erronei criteri giuridici*" giacché la sua funzione è quella di "*dare certezza definitiva al rapporto dedotto in causa, di individuare altrettanto definitivamente i diritti e gli obblighi delle parti e di rendere effettivo il comando diretto all'esecuzione della prestazione dovuta*" proprio nella prospettiva dell'*actio iudicati* (le parti virgolettate sono tratte da pronunce della Corte di legittimità).

Nella vigenza della Costituzione repubblicana, quindi, anche a fronte delle norme degli artt. 23 e 53 che impropriamente la sentenza ha richiamato, si afferma ancora (FAZZALARI: *Istituzioni di diritto processuale*, Cedam 1986, pag. 385) a proposito del giudicato, che "in ogni futuro evento – sostanziale o processuale – si ergerà il comando giurisdizionale, cioè la situazione sostanziale da esso creata...", s'intende salvi i casi previsti dallo stesso art. 324 c.p.c. di revocazione ex art. 395 n. 4 e 5 (nei quali la irrevocabilità del giudicato assume carattere relativo); che il concetto di cosa giudicata costituisce "uno dei capisaldi della teoria di tutti i processi giurisdizionali" (*ivi*, pag. 391); che "l'incontestabilità (ad opera delle parti) e l'intoccabilità (ad opera del giudice)" della cosa giudicata costituisce una caratteristica indispensabile della giurisdizione.

Ricordate il brocardo "*res iudicata facit de albo nigrum, originem creat, aequat quadrata rotundis, naturalia sanguinis vincula et falsum in verum mutat*"?

Dunque, preminenza della giurisdizione e dei suoi effetti nell'accertamento e nella tutela dei diritti e degli obblighi di ciascuna parte e secondo il sistema processuale delle domande e delle eccezioni proponibili e, alla fine – sciogliendo il dubbio prospettato nel titolo della nota – ...tutto nel processo e solo nel processo (in ogni sua fase e grado).

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Autotutela – Diniego – Impugnazione – Oggetto del giudizio – Questioni concernenti il rapporto tributario esaurito – Improponibilità – Autotutela**

**in materia tributaria – Fondamento e presupposto – Rilevante interesse generale.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente – Relatore: Urbano).  
Sent. n. 1 del 14 gennaio 2011.

*Il giudizio che il contribuente introduce con l'impugnazione del provvedimento di rigetto dell'istanza di (annullamento d'ufficio in sede di) autotutela ha per esclusivo suo oggetto il controllo del corretto esercizio da parte dell'Amministrazione del suo potere discrezionale, sotto il profilo dell'interesse generale all'annullamento dell'atto.*

*Allorché, in esito a detto controllo, il giudice tributario accerti e dichiari l'esistenza dei presupposti per l'annullamento in autotutela dell'atto, l'Amministrazione ha l'obbligo di conformarsi al giudizio provvedendo all'annullamento dell'atto; rimedio istituzionale al comportamento omissivo dell'Amministrazione è l'esperimento del giudizio di ottemperanza, ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992.*

*La mancata impugnazione da parte del contribuente dell'atto impositivo (nel caso di specie, la cartella di pagamento) rende definitivo l'atto stesso ed esaurisce il rapporto che su di esso è incentrato, sicché ogni questione concernente l'atto e il rapporto resta preclusa ed è conseguentemente improponibile in sede di impugnazione del diniego di autotutela concernente l'atto medesimo.*

**Nota redazionale**

È bene ed utile spendere qualche parola di commento su questa sentenza, che, con una motivazione limpida, contenuta nell'essenziale ed esaustiva, interviene sopra un tema che è semplice nei suoi presupposti normativi e sistematici ma che evidentemente è esposto alle diaboliche tentazioni e sollecitazioni del "fare diritto", cioè di soluzioni abnormi, eccentriche, quando non eversive. Non interessa tanto rilevare la correttezza della decisione rispetto agli inequivocabili dati normativi, quanto – e questo accresce la meritevolezza della sentenza stessa – sottolineare l'*atteggiamento* del giudicante. Quel collegio ha ben mostrato di sentirsi, nell'esercizio della sua funzione istituzionale, non già alla stregua di una monade autosufficiente e autoreferenziale cui fosse stato affidato il compito di *trovare la soluzione*, bensì come partecipe e parte di quell'ordine giurisdizionale all'interno del quale assumono rilevanza estrema, tra gli altri, i principi: della fedeltà alla legge ed ai principi giuridici della materia; della razionalità e legalità (art. 12 disp. prelim.) nell'attività ermeneutica; della ricerca deontologicamente motivata del precedente giurisprudenziale; del rispetto *del* e della conformità *al* medesimo precedente, tanto più se proveniente dalle magistrature

superiori (nel caso di specie: Cass. SS.UU. n. 7388 del 2007 e Cons. di Stato n. 6758 e n. 7287 del 2004 richiamate; Cass. SS.UU. n. 9669 del 2009) quando non ci siano ragionevoli e giuridicamente fondate ragioni per discostarsene; dunque dell'accettazione consapevole e autonomamente motivata del precedente stesso.

L'invenzione del momento e la ricerca dell'originalità ad ogni costo (come se tutta la materia della quale si compongono il fatto e il diritto di una controversia si presentasse disancorata da un ordinamento di norme, di istituti, di configurazioni giuridiche, all'interno del quale la controversia stessa inevitabilmente si inserisce e al quale *deve* essere ricondotta), il narcisismo, non sono di casa, infatti, nell'universo giurisprudenziale, apprezzandosi invece il valore della certezza e della costanza (l'una e l'altra relativa e nei limiti di cui si è detto) delle soluzioni per fattispecie che si presentino come rispondenti ad un tipo e ad una *eadem ratio* e la risposta giurisprudenziale conforme alle aspettative legittime (tali perché basate sulla reiterazione del precedente) dei destinatari.

### **DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Principio di collaborazione – Attuazione – Presupposti.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e Relatore: Scimè).  
Sent. n. 72 del 20 aprile 2012.

*Al di fuori delle ipotesi in cui il contraddittorio con il contribuente abbia una funzione di tutela dello stesso, alla luce dei principi di collaborazione e buona fede, nell'ordinamento tributario non si rinviene un principio giuridico secondo il quale l'instaurazione del contraddittorio debba intendersi necessaria e generalizzata, così che debba farsi luogo anche quando la dichiarazione del contribuente non presenti alcun elemento di incertezza.*

#### **Nota della dott.ssa Marta Basile**

##### ***Il principio di ragionevolezza quale garanzia di equilibrio tra interesse fiscale e tutela del contribuente***

Sebbene i rapporti tra A.f. e contribuenti debbano essere ispirati ai principi di buona fede, trasparenza e affidamento, gli stessi non possono essere tali da imporre, a pena di nullità, l'instaurazione necessaria del contraddittorio in ipotesi nelle quali lo stesso appaia palesemente inutile poiché provocherebbe soltanto un appesantimento della procedura.

Questo è quanto ha deciso la Commissione tributaria regionale della Puglia – sezione di Foggia nella sentenza in commento, pronunciandosi sulla

eccezione sollevata dal contribuente che lamentava la mancanza di comunicazione preventiva da parte dell'Agenzia delle entrate, c.d. "invito bonario" ex art. 36 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 e art. 6 della legge n. 212 del 2000, a fronte di un controllo automatizzato della dichiarazione.

Secondo il contribuente, infatti, la mancata comunicazione preventiva di irregolarità avrebbe comportato l'invalidità di tutto il procedimento di riscossione avendo pregiudicato il diritto al contraddittorio, l'opportunità di spiegare all'Amministrazione le proprie ragioni nonché il beneficio dell'applicazione ridotta delle sanzioni.

I giudici di primo grado accoglievano il ricorso ritenendo condizione di legittimità della cartella la comunicazione preventiva di irregolarità, omessa nel caso in esame.

Il collegio di secondo grado, non ritenendo condivisibili le conclusioni a cui erano giunti i primi giudici, ha accolto l'appello presentato dall'Agenzia delle entrate.

Per meglio comprendere l'interpretazione del collegio si precisa che nella fattispecie in esame non vi è alcun dubbio o incertezza sul contenuto della dichiarazione medesima (ossia sui dati e gli elementi direttamente desumibili), interessando unicamente l'omissione e/o il parziale versamento del tributo correttamente dichiarato, né vi è il riscontro di un risultato diverso da quello indicato nella dichiarazione dei redditi (determinato, ad esempio, da errori materiali e di calcolo, da detrazioni d'imposta o indebiti scomputi di ritenute d'acconto).

Evidenziano i giudici di appello che quando si è in presenza di procedure con le quali viene effettuato il controllo automatizzato delle dichiarazioni ove si tratta, cioè, di elaborare un mero calcolo aritmetico, ritenere che l'invio dell'avviso bonario sia condizione essenziale per la validità della conseguente cartella di pagamento significherebbe introdurre una regola che non trova alcun riscontro nella normativa per cui si tratterebbe di una pura creazione giurisprudenziale.

Al riguardo si può osservare che, in realtà, la comunicazione al contribuente o al sostituto d'imposta dell'esito della liquidazione, prevista dal comma 3 dell'art. 36 *bis*, risponde ad una *ratio* ben precisa: "evitare la reiterazione di errori" e "consentire la regolarizzazione degli aspetti formali". È in *re ipsa*, pertanto, che ove non siano stati commessi errori nella compilazione della dichiarazione e non vi siano aspetti formali da regolarizzare, non sussistono affatto neanche i presupposti per l'invio della comunicazione e qualora l'A.f. vi provvedesse ugualmente, violerebbe addirittura l'art. 97 della Costituzione che impone il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione. L'effettuazione di un inutile adempimento, peraltro non previsto dalla norma,

oltre ad appesantire il procedimento di riscossione del tributo ne provocherebbe, infatti, un ingiustificato rallentamento, inammissibile e dannoso per l'interesse pubblico al pronto recupero dell'imposta dovuta, compromettendo il buon andamento dell'Ufficio e la tutela dell'interesse fiscale.

A tal riguardo è significativa l'ordinanza n. 22035 del 28 ottobre 2010 ove la Corte di Cassazione evidenzia che sarebbe perfettamente inutile comunicare al dichiarante i risultati del controllo automatico e interloquire con lui se coincidenti col dichiarato, ossia se non emerge alcun errore ovvero, con riferimento all'art. 6, comma 5 della legge n. 212 del 2000, se non sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. L'adempimento in questione è, infatti, una "comunicazione di irregolarità", mentre nessuna norma impone di comunicare la "regolarità" della dichiarazione.

Tanto premesso, risulta ineccepibile la motivazione su cui si basa la sentenza in commento: in tale ipotesi, chiedere alla P.a. la preventiva comunicazione di irregolarità quale condizione di legittimità del procedimento, lungi dal rappresentare una garanzia essenziale per il contribuente, costituirebbe invece un inutile appesantimento dell'attività dell'Ufficio. La previsione di un simile obbligo nelle ipotesi in cui sia palesemente inutile il contraddittorio significherebbe, semmai, "snaturare" i principi costituzionali della buona fede, trasparenza e affidamento ai quali si ispira la giurisprudenza comunitaria quando ne prevede, a pena di nullità, l'instaurazione necessaria. Ne consegue che l'azione della P.a. non può essere vincolata ad adempimenti previsti a pena di nullità che non siano realmente utili per garantirne l'efficienza e, al contempo, la tutela del privato.

Sottolinea il collegio, inoltre, che la giurisprudenza di legittimità più volte ha ribadito l'inesistenza di un principio generale di instaurazione del contraddittorio qualora non vi sia alcuna incertezza derivante da aspetti essenziali della dichiarazione: nessun dato normativo rinvenibile nella attuale legislazione, infatti, ha mai introdotto simile principio generalizzato che, pertanto, non può essere applicato indistintamente ma solo nelle ipotesi in cui il contraddittorio abbia la funzione di tutelare il contribuente alla luce dei principi di buona fede e collaborazione.

La sentenza evidenzia, inoltre, che i principi costituzionali e la giurisprudenza comunitaria sui rapporti tra privato e P.a. possono essere invocati solo nelle ipotesi in cui vi siano dubbi interpretativi in ordine alla debenza dell'imposta o sussistano, comunque, incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, presupposto espressamente previsto dal comma 5 dell'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, ma inesistente nel caso in esame in cui il tributo era stato autoliquidato dallo stesso contribuente che nulla aveva eccepito sul merito della pretesa tributaria.

I giudici foggiani, dunque, senza prescindere dal dato normativo e dando per acquisito il principio di collaborazione che deve caratterizzare i rapporti tra fisco e contribuente, hanno esposto un percorso motivazionale perfettamente consequenziale basato sull'imprescindibile principio di ragionevolezza che consente di raggiungere un equo contemperamento fra la tutela dei diritti del contribuente e l'interesse fiscale.

L'operato dell'A.f., infatti, deve essere guidato dalla costante ricerca di un punto d'incontro tra doverosità dell'azione amministrativa e tutela del contribuente. A tale equilibrio, di difficile applicazione nella realtà operativa degli Uffici finanziari, si può pervenire attraverso la concreta applicazione del principio di collaborazione, di buona fede e correttezza filtrati da quello di ragionevolezza.

A fronte del dovere dell'A.f. di assistere il contribuente facilitando lo spontaneo adempimento dell'obbligazione tributaria sussiste, infatti, anche l'obbligo di quest'ultimo ad agire con correttezza e buona fede, in uno spirito bilaterale di leale collaborazione.

Un reale spirito collaborativo, infatti, comporta che anche il contribuente dialoghi e si raffronti in maniera corretta con l'Amministrazione, senza sotterfugi e senza abusare di quei diritti che, dopo decenni di elaborazione, sono stati finalmente positivizzati nello Statuto dei diritti del contribuente.

Il principio di correttezza e di buona fede non ha un contenuto prestabilito e per dargli un significato facilmente comprensibile e concreto, la dottrina lo ha riportato ai parametri della "lealtà" che deve caratterizzare il comportamento delle parti di ogni rapporto obbligatorio.

Lo stampo solidaristico del nostro sistema tributario, che vede nel principio di collaborazione un forte segnale di civiltà deve, dunque, conciliarsi con l'esigenza di efficienza e di efficacia dell'agire pubblico che va valutato anche in termini di celerità nell'assicurare il pubblico interesse che, nell'ambito tributario, è rappresentato dall'interesse fiscale.

Quando divergenti ma ugualmente rilevanti interessi sono contrapposti, al fine di effettuare un'equa valutazione degli stessi, sarà necessario ricorrere a parametri di ragionevolezza, esattamente come ha fatto il collegio evidenziando che, nel caso oggetto di giudizio, non vi era alcuna incertezza interpretativa né di dati di fatto né giuridici trattandosi di dati matematici forniti dallo stesso contribuente.

Su analoghi parametri interpretativi si snoda, altresì, la sentenza in esame nella parte in cui affronta la questione della valenza dell'invio dell'avviso bonario ai fini dell'applicazione ridotta delle sanzioni.

Al riguardo i giudici di appello ritengono che nei casi in cui non vi siano dubbi in ordine al *quantum* dei tributi, l'avviso di irregolarità avrebbe la sola

funzione di garantire al contribuente il pagamento delle sanzioni ridotte; osservano, tuttavia, che tale possibilità non è mai stata negata dall'A.f. sia nel caso in esame sia in ipotesi simili nelle quali è stato omesso l'invio dell'avviso bonario. Al riguardo viene precisato che se invece tale possibilità fosse negata, allora si verificherebbe realmente una compressione illegittima del diritto del contribuente ma limitatamente alla sola possibilità di beneficiare dell'applicazione ridotta delle sanzioni, non potendosi ritenere invalida, neanche in simile ipotesi, l'intera procedura di riscossione.

Il collegio, sul punto, effettua una interpretazione costituzionalmente orientata di notevole pregio lì dove precisa che, nel caso in cui non sia stato inviato l'avviso bonario in quanto adempimento non obbligatorio, il termine di trenta giorni per il pagamento delle sanzioni ridotte previsto dall'art. 2 del d.lgs. n. 462 del 1997 rubricato "*Riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici*", andrà applicato anche a seguito del passaggio in giudicato della sentenza con decorrenza dal medesimo momento. Ovviamente la riduzione delle sanzioni è sempre ammissibile, in caso di pagamento volontario della imposta dovuta, fino al momento del passaggio in giudicato della sentenza che abbia deciso in ordine alla debenza del tributo e alla legittimità della procedura di riscossione del medesimo.

Nelle ipotesi in cui, come quella oggetto del giudizio, la comunicazione di irregolarità non sia stata inviata poiché non ne sussistevano i presupposti, l'interpretazione offerta dal collegio nella sentenza in commento assicura comunque la tutela del contribuente che potrà usufruire dei benefici previsti dall'art. 2 del d.lgs. n. 462 del 1997; tanto in perfetta coerenza con i principi generali di collaborazione, correttezza e buona fede di cui all'art. 10 della legge n. 212 del 2000 che non potrebbero mai consentire che una omessa attività, seppure non obbligatoriamente prevista a carico dell'A.f., possa determinare uno svantaggio di qualsivoglia natura per il contribuente.

Sull'argomento va segnalata una precedente sentenza della medesima Commissione tributaria regionale della Puglia, la n. 52 dell'8 luglio 2010, che ha stabilito l'illegittimità dell'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 art. 36 bis* del d.p.r. n. 600 del 1973, non sia stata preceduta dall'avviso bonario dovendosi, in tal caso, applicare la misura ridotta del 10%.

La decisione in commento risulta, peraltro, perfettamente in linea con le più recenti sentenze emesse dalla Suprema Corte su analoghe questioni: con la n. 11429 del 6 luglio 2012, la Suprema Corte ha confermato che non è obbligatorio per il fisco notificare l'avviso bonario se non nello specifico caso di irregolarità nella dichiarazione del contribuente.

Alla stessa conclusione la Corte di Cassazione era precedentemente giunta con la sentenza n. 7329 dell'11 maggio 2012, per cui è legittima la cartella di pagamento derivante dalla liquidazione automatica delle dichiarazioni notificata in assenza della preventiva comunicazione di irregolarità, se non vi sono incertezze rilevanti sul contenuto della dichiarazione. Relativamente alla previsione di nullità di cui alla disposizione statutaria, gli Ermellini hanno precisato che la stessa si riferisce ai casi in cui sussista una incertezza di rilevante portata derivante dal contenuto intrinseco della dichiarazione o dal confronto fra tale atto e i diversi dati di cui l'Ufficio abbia la disponibilità ma non anche in caso di incertezze di natura interpretativa (cfr. Cass. n. 26310 del 2010 e n. 7536 del 2011).

Tanto in conformità a quanto già affermato con la sentenza n. 795 del 14 gennaio 2011, per cui la comunicazione di irregolarità deve essere inviata a pena di nullità nei soli casi in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione e non anche se risulti l'esistenza di incerte e rilevanti questioni interpretative.

Alla luce delle predette considerazioni, la sentenza commentata risulta di particolare pregio in quanto ha saputo garantire un perfetto equilibrio interpretativo delle norme. È stata, infatti assicurata, da un lato, l'applicazione concreta ed immediata dei principi statutori a tutela del contribuente riconoscendo al medesimo il pagamento della sanzione ridotta in ossequio al principio di buon andamento della P.a.; dall'altro ha tutelato l'operato dell'A.f. applicando il principio di ragionevolezza rispetto ad una richiesta di nullità della procedura di riscossione del tributo che in nessun modo aveva leso i diritti del contribuente.

In conclusione è possibile dire che sarà compito della giurisprudenza, come è accaduto con la sentenza in commento, definire di volta in volta i confini del dovere di collaborazione della P.a. nei confronti del contribuente, al di là dei quali si rischia un assetto troppo sbilanciato a favore del contribuente.

È necessario, infatti, prestare attenzione affinché la cultura collaborativa, nel fissare precisi vincoli di cooperazione ad esclusivo carico dell'A.f., non finisca per apportare appesantimenti procedurali tali da causare un decremento in termini di efficienza, efficacia ed economicità dell'agire della P.a..

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Violazione di norme tributarie – Causa di non imputabilità al contribuente – Sussistenza – Fatto ascrivibile a terzo – Denuncia all'autorità giudiziaria – Sufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Gualione). Sent. n. 3 del 24 gennaio 2012.

*In tema di sanzioni per la violazione di norme tributarie, in base alla disposizione dell'art. 6 terzo comma del decreto legislativo n. 472 del 1997 (cause di non punibilità), il contribuente non è punibile allorché l'omissione agli adempimenti tributari sia stata la conseguenza di un fatto imputabile ad un terzo, che il contribuente medesimo abbia anche semplicemente denunciato all'autorità giudiziaria, atteso che detta disposizione non richiede che sull'imputabilità al terzo dell'omissione sia intervenuto un giudicato.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Violazione di norme tributarie – Ascrivibilità a negligenza del professionista incaricato – Causa di non imputabilità al contribuente – Esclusione.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Papia – Relatore: Introina). Sent. n. 192 del 21 dicembre 2011.

*Il conferimento di incarico al professionista che si riveli responsabile di condotta fraudolenta per violazione di norme tributarie, pur denunciata all'autorità giudiziaria, non mette il contribuente al riparo da colpe, per non avere lo stesso esercitato alcun controllo sull'operato negligente del proprio commercialista.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Definizione ex art. 9 bis della legge n. 289 del 2002 – Omesso versamento di una rata di condono – Mancato perfezionamento della definizione – Non sussiste – Sanzione del 30% dell'intero importo delle somme dovute a titolo di condono – Illegittimità – Sanzione non prevista – Violazione dell'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997 – Applicabilità della sanzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 – Sussiste.**

**IDEM – Sanzioni tributarie – Versamento tardivo di una rata di condono – Ravvedimento operoso – Art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 – Inapplicabilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Ingusci – Relatore: Di-ma). Sent. n. 32, parte II, del 25 febbraio 2011.

*In quanto non espressamente prevista dalla normativa condonistica, è illegittima la sanzione del 30% dell'intero importo delle somme dovute a titolo di definizione ex art. 9 bis della legge 289 del 2002 basata sul presupposto del mancato perfezionamento della definizione, in quanto misura impropria e di dubbia legalità, contraria al disposto dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997.*

*Nel caso di tardivo pagamento di una rata di condono non ricorrono gli estremi per l'applicazione della riduzione della sanzione in virtù del ravvedimento operoso, essendo tale istituto non sovrapponibile ad altro strumento premiale e/o clemenziale.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Versamento di imposte – Erronea indicazione di codici tributo – Errore scusabile – Sussistenza – Art. 10 della legge n. 212 del 2000 – Causa di non punibilità – Conseguenze – Art. 6 del d. lgs. n. 472 del 1997.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Quarta). Sent. n. 61, parte II, del 23 febbraio 2012.

*Costituisce errore scusabile l'erronea indicazione di codici tributo nella effettuazione di versamenti di imposta. Ne consegue, pertanto, una causa di non punibilità del contribuente.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE — Credito d'imposta – Avviso di recupero – Natura di atto di accertamento – Sussistenza – Emanazione anticipata – Motivazione della “particolare urgenza” – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Selicato – Relatore: Rango). Sent. n. 122 del 19 maggio 2011.

*L'avviso di recupero del credito d'imposta, non potendo rientrare nell'ambito di una normale attività di controllo formale della dichiarazione, ha natura di atto di accertamento; di conseguenza l'emanazione anticipata del medesimo prima del termine dei sessanta giorni*

*previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 è subordinata alla motivazione delle esigenze di particolare urgenza che l'hanno determinata, pena la nullità dell'avviso stesso.*

**DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Principi di affidamento e buona fede – Processo verbale di constatazione – Applicabilità – Insussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Merico). Sent. n. 562, parte II, del 25 ottobre 2011.

*I principi costituzionali di affidamento e della buona fede riguardano soltanto gli atti amministrativi validamente formati e notificati (nel caso di specie l'avviso di accertamento), fra i quali non rientra il processo verbale di constatazione, che non è un atto idoneo a produrre effetti nella sfera giuridica del contribuente.*

## CONTRIBUTI DOTTRINALI

### Il modello della “flat rate tax” nell’esperienza europea

PROF. ANTONIO URICCHIO

Ordinario di diritto tributario e preside della II facoltà di giurisprudenza  
Università di Bari Aldo Moro

È noto che l’inasprimento della pressione fiscale sui redditi (in particolar modo sui redditi di lavoro dipendente e di impresa)<sup>1</sup>, ispirato dall’esigenza di far fronte al pesante indebitamento pubblico (oltre duemila miliardi di euro)

<sup>1</sup> Nel terzo rapporto “Paying Taxes” 2009, predisposto da Price Waterhouse Coopers e da World Bank Ifc riguardante i sistemi tributari di 181 paesi è stato esaminato il total *tax rate* vale a dire l’incidenza effettiva del carico fiscale e previdenziale sugli utili delle imprese. Oltre alla pressione tributaria, il dato tiene conto del peso della “oppressione fiscale”, vale a dire dell’insieme dei costi per gli adempimenti formali che gravano sulle imprese (libri contabili, ritenute fiscali, dichiarazioni, emissione di fatture, ricevute fiscali e scontrini, ecc.). Come ricordava Adam Smith, il costo del tributo non è solo l’ammontare della prestazione patrimoniale dovuta al fisco ma anche quello sopportato per assolvere tale prestazione. Secondo il rapporto in esame, occorrono, in media, 334 ore all’anno, per far fronte agli obblighi formali che assecondano l’applicazione del prelievo fiscale. In molti casi poi, i costi di adempimento, tra i quali vanno considerati anche quelli per i propri consulenti fiscali, risultano addirittura più pesanti rispetto alle imposte dovute. Il costo della complessità va poi anche valutato sotto un altro profilo, invero estraneo rispetto all’indagine Paying Taxes 2009: i costi che le A.f. sopportano per i controlli di tipo formale e che sono semmai sottratti all’attività di contrasto dell’evasione. I risultati dello studio evidenziano come l’Italia si collochi all’ultimo posto tra gli Stati dell’Unione europea e 166esima su 181 paesi nel mondo per l’incidenza del carico fiscale e previdenziale sugli utili di impresa (73,3%). L’Italia è poi 128esima nella speciale classifica della semplicità degli adempimenti fiscali e contributivi e 133esima in quella delle ore necessarie a ottemperarvi. Scorrendo le classifiche, in Europa troviamo al primo posto il Lussemburgo (21% di carico fiscale sugli utili d’impresa) e subito dopo l’Irlanda (28,8%), mentre la Gran Bretagna e l’Olanda sono nei primi posti con il 35,3% e il 39,1%. C’è comunque chi sta peggio del nostro Paese; in Nigeria occorrono 938 ore l’anno per ottemperare ai propri doveri fiscali, in Camerun 1400 ore l’anno, in Brasile addirittura 2600 ore l’anno. In Romania, il numero complessivo di pagamenti di imposta per anno ammonta a 113, in Bielorussia 112, in Giamaica 72. Ma questo non può consolarci; occorre ancora fare molti passi avanti nella direzione della semplificazione del sistema tributario e dell’attenuazione del carico fiscale.

determina fenomeni di delocalizzazione produttiva in paesi a bassa fiscalità, favoriti dalla globalizzazione dell'economia. In tale modo, sono oltre centomila le imprese italiane che hanno spostato impianti di produzione in paesi a fiscalità ridotta o con un basso costo del lavoro. Tra di esse, sono molte quelle che hanno fatto la scelta di collocare i propri opifici nei tanti paesi dell'est europeo che utilizzano imposte sul reddito ad aliquota piatta, restando così competitive sul mercato internazionale. Il modello della *flat rate tax* esercita una forte attrattiva non solo nei confronti delle imprese italiane ma anche nei confronti di quelle di molti paesi europei (Germania, paesi scandinavi, Francia, ecc.) ed extraeuropei (Usa, Canada, Giappone, ecc.). Come conseguenza di tale mobilità, il prodotto interno lordo degli Stati che hanno adottato imposte ad aliquota piatta e che hanno così accolto tante imprese straniere è in forte crescita, nonostante la crisi globale, mentre quello del nostro Paese è in forte calo (quasi meno 3 punti percentuali nell'anno in corso).

Di fronte a tali profonde trasformazioni dei modelli di produzione della ricchezza, si è iniziato a ripensare il modello di prelievo tradizionale delle imposte sul reddito di carattere progressivo e a guardare a quello largamente adottato nei paesi emergenti dell'est europeo dell'imposta sul reddito ad aliquota proporzionale piatta. L'esigenza di una profonda riforma fiscale trova, infatti, larghi consensi anche in considerazione dell'insopportabile livello della pressione fiscale.

Come evidenziato da un recente studio (confcommercio 2012), a seguito degli ultimi aumenti (soprattutto quelli conseguenti al decreto Salva Italia), la pressione fiscale effettiva, cioè quella che mediamente è sopportata da un euro di prodotto legalmente e totalmente dichiarato, ha toccato livelli mai raggiunti nella storia, consentendo al nostro Paese di acquisire un triste primato. Con il 55% della pressione fiscale effettiva, l'Italia è, infatti, al primo posto assoluto nel pianeta davanti a Danimarca, Francia e Svezia. Anche il livello della pressione fiscale apparente, misurato attraverso il rapporto tra gettito e prodotto interno lordo, pari al 45,2% fa collocare l'Italia ai vertici della classifica mondiale (quinti, per la precisione).

È di tutta evidenza come, in Italia, l'imposta sul reddito (delle persone fisiche come delle società) sia eccessivamente squilibrata sotto il profilo del peso fiscale. Da qui l'idea di fare ricorso anche nel nostro Paese a *flat rate tax*, mutuando le esperienze dell'Est europeo e riprendendo gli insegnamenti della dottrina americana (Hill e Rebuska<sup>2</sup>). I modelli di *flat tax* proposti nella discussione teorica sono eterogenei per contenuto e per ispirazione poli-

<sup>2</sup> R.E. HALL – A. RABUSHKA, *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*, New York, McGraw-Hill, 1983.

tico-ideologica. Secondo alcuni, l'aliquota piatta deve essere accompagnata da esenzione del minimo vitale, deduzioni e detrazioni (che consentano di recuperare la progressività) ed interventi di carattere sociale, ricorrendo alla *negative income tax*, attraverso trasferimenti a favore dei soggetti con redditi bassi<sup>3</sup>. Attraverso tali tecniche, potrebbero essere superati i dubbi di ordine costituzionale, non potendo ritenersi violato il principio costituzionale della progressività sancito dall'art. 53 della Costituzione, né il principio di solidarietà e di redistribuzione della ricchezza riconducibili agli artt. 2 e 3 della Costituzione. Resta l'ostacolo della prevedibile riduzione del gettito, ritenuto incompatibile con i tentativi di risanamento finanziario operati dal presente governo. Non può tuttavia escludersi che l'introduzione di nuovi modelli di prelievo più moderni e soprattutto la riduzione degli sprechi e della spesa pubblica improduttiva possa consentire l'introduzione di un tributo sul reddito ad aliquota piatta ancorché più elevata rispetto a quella mediamente praticata nell'Unione europea. In questo senso sembrava peraltro essere orientata la legge delega n. 80 del 2003 ove erano previste due sole aliquote sul reddito delle persone fisiche: 23% fino a 100.000 euro e 33% oltre tale importo. Chiara appariva l'intenzione del legislatore di assoggettare ad una sola aliquota la massima parte dei contribuenti, utilizzando le deduzioni come strumento di progressività, riservando l'aliquota più elevata (comunque inferiore a quella marginale attuale), ai redditi dichiarati da un ridotto numero di soggetti passivi (nemmeno il 2% degli Italiani dichiara redditi superiori a 100.000 euro l'anno).

Volgendo lo sguardo alle esperienze straniere, occorre ricordare che l'Estonia è stato il primo paese europeo ad adottare una *flat tax*, istituendo un'aliquota fissa del 26% già nel 1994, pochi anni dopo il crollo dell'Unione Sovietica (aliquota poi ridotta gradualmente nel corso degli anni successivi)<sup>4</sup>. Lettonia e Lituania hanno adottato un sistema ad aliquota unica verso la metà degli anni Novanta, abbassando via via l'aliquota unica adottata. Sulla scia di tali esperienze, anche la Russia, nel 2001, ha adottando una *flat tax* con aliquota al 13%. Nel 2003 la *flat tax* è stata adottata dalla Serbia, che ha scelto un'aliquota del 14% e nell'anno successivo, dalla Slovacchia che ha adottato un'aliquota del 19%. L'Ucraina ha, quindi, adottato come la Russia la *flat tax* del 13% nel 2003, ma che è stata aumentata al 15% nel 2007. Anche Romania, Macedonia, Georgia, Montenegro, Albania e da ultimo Ungheria hanno adot-

<sup>3</sup> M. FRIEDMAN, *Capitalism and freedom*, Chicago, 1962.

<sup>4</sup> MITCHELL, J. Daniel, *La rivoluzione della "flat tax" nell'Europa dell'Est*, IBL Focus N. 7, 20 agosto 2005.

tato aliquote sempre più basse contendendosi il primato (con aliquote rispettivamente del 12, del 10 e persino dell'8%). Il modello della *flat rate tax* ha trovato applicazione anche nei paesi più lontani, persino l'amministrazione americana in Iraq ha introdotto una *flat tax* al 15% (come era avvenuto qualche anno prima nel Kosovo). Persino la Cina sta valutando la possibilità di fare ricorso a tale strumento.

Confrontando i dati del gettito fiscale e quelli della crescita economica, va avvertito che nei paesi dell'est il gettito riveniente dalle imposte sul reddito non ha subito forti riduzioni sia per effetto della crescita economica che ha gonfiato le basi imponibili, sia per effetto della minore evasione in qualche modo dipendente dall'attuazione di modelli di tassazione semplici e certi. I dati più interessanti si registrano nei Paesi baltici dove la crescita economica annua oscilla tra il 5 e il 10% annuo; particolarmente elevato è poi il numero delle imprese che si sono spostate in tali aree (con un aumento di oltre il 165%). Ancora più sorprendente è l'esperienza albanese; il Paese delle aquile registra, infatti, una crescita degli investimenti del 300%, ponendosi al primo posto della graduatoria mondiale.

Ancora basso è l'indebitamento pubblico, in molti paesi non superiore al 30% del pil (appena il 6% in Russia mentre in Italia è il 123%) ha favorito l'utilizzo di modelli a bassa fiscalità i quali hanno attratto nuove imprese, incentivato il lavoro autonomo e dipendente, stimolato i consumi, facilitato il corretto adempimento dei tributi.

## Un continuo di leggi affrettate genera una giustizia necessitata

PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA

Ordinario di diritto tributario nell'Università del Molise

### SOMMARIO:

1. *La crisi del diritto e le sue conseguenze sul sistema della normazione.* 2. *Il dilemma della riduzione del contenzioso e la conseguente dilatazione dei giudizi.* 3. *La differente lettura dell'art. 24 Cost. che prevede che tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e l'introduzione del Contributo Unificato nel processo tributario.* 4. *Sulla tutela dei diritti le Sezioni Unite della Suprema Corte con la sentenza n. 22726 del 3 novembre 2011 rivedono la propria interpretazione sul contenuto dell'art. 369, comma 2, n. 4 c.p.c..* 5. *Una maggiore considerazione dei diritti del contribuente nell'apertura interpretativa sul riconoscimento di strumenti di "cautela" dinanzi all'azione di riscossione del Fisco in pendenza di giudizio.* 6. *L'allargamento degli atti impugnabili al pignoramento presso terzi.* 7. *Il necessario frazionamento della riscossione di una pretesa tributaria contestata.* 8. *Il tempo dell'ispezione ex art. 12, comma 7, legge 212/2000.* 9. *In tema di abuso del principio di abuso del diritto.* 10. *Sulla responsabilità civile dell'A.f., ex art. 2043 c.c..* 11. *Conclusioni.*

### 1. *La crisi del diritto e le sue conseguenze sul sistema della normazione*

Sta trascorrendo un anno convulso sia sotto il profilo normativo tributario sia sotto il profilo della giurisprudenza. È stata approvata, nel mese di giugno 2012, una bozza di disegno di legge delega sul riordino del sistema tributario italiano. Già in precedenza il Parlamento aveva approvato una legge delega simile, ma il prodotto finale è stato solo parziale, riducendosi ad una rivisitazione di una sola imposta. Si dubita che il nuovo disegno di delega venga approvato da un Parlamento interessato ad altri argomenti e, comunque, non sembra che potranno essere rispettati i termini per la finale approvazione della legge delegata prima del rinnovo delle Camere e, quindi, la formazione di un nuovo Governo.

Il dubbio deriva dal fatto che la grave crisi economica provocata dal capitalismo finanziario ha prodotto altre crisi nelle democrazie occidentali, tra le quali una nuova sta ora prepotentemente emergendo: la crisi del diritto<sup>1</sup>. La sovranità degli stati sembra incapace di continuare a gestire le "regole dei comportamenti rilevanti nella società". I singoli stati ed ancora le unioni tra

<sup>1</sup> ROSSI P., *La crisi più grande? Quella del diritto*, Il sole 24 ore, n. 242, 2 settembre 2012, 1.

gli stessi sembrano in affanno sulla stessa produzione normativa, con ricadute sui singoli cittadini e, quindi, sulla giurisprudenza, specie quella delle supreme corti, alle quali è demandato il compito di dare certezze nell'interpretazione e nell'applicazione delle singole norme.

Guardando nell'interno del nostro Parlamento si può rilevare che il decreto legge, da intervento speciale del governo previsto dalla Carta Costituzionale, sembra aver soppiantato la normale regola di produzione normativa. La Corte costituzionale ha da tempo richiamato il Governo ed il Parlamento al rispetto puntuale della procedura normativa, ma questo non sembra sufficiente, in un contesto ove la stessa funzione di controllo del Governo da parte del Parlamento sembra offuscata dall'incapacità della politica di affrontare i problemi dell'attuale momento storico. Si assiste ad una sorta di "supplenza" da parte del giudice, che, per il tramite dell'interpretazione del testo ed il richiamo a principi generali del diritto interno e comunitario, dallo stesso identificati e proclamati, produce e dichiara la norma applicabile al caso in esame<sup>2</sup>.

## ***2. Il dilemma della riduzione del contenzioso e la conseguente dilatazione dei giudizi***

Sotto il profilo della più recente e rilevante legislazione è stato riesumato un condono delle liti pendenti, in aggiunta ad una congerie di disposizioni, sia processuali sia sostanziali, atte a disorientare quel "*contribuente sfornito di conoscenze in materia tributaria*", correttamente identificato come degno di tutela dal III comma dell'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Andando per gradi come non ricordare il d.l. n. 98 del 6 luglio 2011, pubblicato sulla G.U. n. 155 del 6 luglio 2011, convertito con modificazioni nella legge n. 111 del 15 luglio 2011, che ha introdotto numerose disposizioni che hanno inciso profondamente anche nel tessuto e nella struttura del processo tributario. Alcune sono entrate immediatamente in vigore, altre sono variamente in itinere.

Il comma 12 dell'articolo 39 del d.l. n. 98, al fine dichiarato di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie, ha previsto che le liti di valore non superiore a 20.000 euro, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 1 maggio 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme così come determinate ai sensi dell'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289. Come naturale conseguenza le liti fiscali,

<sup>2</sup> ITALIA V., *Il disordine delle leggi e l'interpretazione*, Giuffrè, 2010.

che possono essere definite sono state sospese fino al 30 giugno 2012. Sono altresì sospesi i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per Cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio. Come conseguenza è davvero difficile comprendere il valore dei dati statistici degli ultimi periodi sul numero dei ricorsi proposti in relazione a precedenti periodi, ove non vigevo una tale sospensione.

L'art. 29, comma 16 *bis*, del Decreto "Milleproroghe 2012" del 29 dicembre 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 14/2012, ha ora spostato al 31 dicembre 2011 il termine di pendenza delle liti definibili. Il relativo versamento e presentazione della domanda è stato differito al 31 marzo 2012. Entro il 15 luglio 2012 gli uffici competenti avevano l'obbligo di trasmettere alle commissioni tributarie un elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione e tali liti sono ulteriormente sospese fino al 30 settembre 2012.

La disposizione sulla chiusura di talune liti pendenti e la relativa sospensione dei giudizi è stata motivata dall'intenzione di concentrare gli impegni amministrativi e le risorse sulla proficua e spedita gestione di un nuovo ed inedito procedimento di definizione delle liti, di valore non superiore a 20.000 euro, con decorrenza dal primo aprile 2012, per il tramite di un "reclamo" amministrativo.

Nel d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, è stato aggiunto un articolo 17 *bis*, che introduce un preventivo riesame della potenziale lite tributaria generata, sempre da un avviso di accertamento dell'Agenzia delle entrate. Il nuovo "reclamo"<sup>3</sup> va preventivamente presentato all'Ufficio e viene esaminato da una apposita struttura diversa ed autonoma rispetto a quella che ha emanato l'avviso di accertamento. Qualora non si addivenga ad una definizione totale il reclamo *ex lege* si tramuta in un ricorso alla commissione tributaria e deve essere depositato presso la relativa segreteria nel consueto termine di trenta giorni dallo scadere dei 90 previsti per l'esame del "reclamo". La doppia natura del "reclamo" trova una giustificazione nel fatto che lo stesso deve, comunque, contenere oltre a tutti gli elementi previsti per il rituale ricorso anche una eventuale proposta di mediazione, che dovrà essere esaminata dalla nuova struttura dell'Agenzia.

<sup>3</sup> Da ultimo ALIANO G., *Reclamo e mediazione tributaria*, Expert ed., 2012. Con circ. n. 9/E del 19 marzo 2012, la Direzione centr. aff. leg. e cont. ricorda che, secondo la giurisprudenza della Corte costituzionale, il legislatore può ritenere opportuno, nell'interesse dello stesso ricorrente, che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame della potenziale controversia in sede amministrativa.

Instaurato il giudizio dinanzi al giudice tributario questo dovrà procedere in relazione alla eventuale residua contestazione, per la parte non definita dalla nuova mediazione fiscale. Di rilievo è anche la nuova e più cogente regolamentazione delle spese in relazione al comportamento processuale delle parti.

Va considerato che la presentazione del “reclamo” è prevista a pena di inammissibilità ed è rilevabile in ogni stato e grado del processo. Questa nuova inammissibilità non sembra corrispondere ai requisiti di proporzionalità e ragionevolezza, anzi, impedendo l’accesso alla giustizia, sembra porsi in aperto contrasto con l’art. 24 Cost..

Lo stesso articolo 39 ha poi inciso sulla tipologia dei componenti del collegio, prevedendo, per supplire alle carenze dell’organico, un concorso limitato ai soli giudici togati e per 960 posti. Numero poi allargato a tutti coloro che hanno fatto domanda in sovrannumero. Nel contempo, al fine di assicurare una maggiore efficienza del sistema della giustizia tributaria, garantendo altresì imparzialità e terzietà del corpo giudicante, sono state introdotte numerose disposizioni volte: a) a rafforzare le cause di incompatibilità dei giudici tributari; b) incrementare la presenza nelle commissioni tributarie regionali di giudici selezionati tra i magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili in servizio o a riposo ovvero tra gli avvocati dello Stato a riposo; c) ridefinire la composizione del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria in analogia per gli organi di autogoverno delle magistrature. Con un decreto legge pertanto è stata mutata significativamente la composizione dei componenti dei collegi delle commissioni tributarie senza una vera tangibile urgenza. Anche sotto questo profilo quest’ultima norma non appare costituzionalmente legittima, dovendosi utilizzare il decreto legge solo per disposizioni per le quali è ravvisabile una vera necessità ed urgenza.

Di particolare rilievo ed importanza sono le disposizioni contenute nell’art. 23, commi 48, 49 e 50 dello stesso d.l. n. 98/2011 che hanno introdotto l’obbligo di indicare negli atti introduttivi del giudizio e negli atti di prima difesa, a pena di irricevibilità, le generalità complete ed il codice fiscale delle parti e dei difensori. Per questi ultimi è stato anche previsto l’obbligo di indicare il numero di fax ed invece dell’e-mail l’indirizzo di pec. Con le suddette disposizioni il legislatore ha inteso ampliare il novero degli atti per i quali è fatto obbligo di indicare le generalità delle parti in quanto beneficiari degli effetti economici dei provvedimenti giurisdizionali, nonché dei loro difensori con indubbi vantaggi per l’Amministrazione finanziaria, connessi alla possibilità di individuare con maggiore celerità e completezza elementi utili ai fini del riscontro dell’eventuale presenza di violazione degli obblighi fiscali.

### **3. La differente lettura dell'art. 24 Cost. che prevede che tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e l'introduzione del Contributo Unificato nel processo tributario**

Sempre nell'intento di coordinare le varie procedure l'art. 37 del d.l. n. 98/2011 ha introdotto nel processo tributario il contributo unificato (c.u.), già vigente nell'ambito del processo civile ed amministrativo, abbandonando il tributo di bollo sugli atti giudiziari.

Merita di essere ricordato il tenore del primo comma dell'art. 4 dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale recita: “*Non si può disporre con decreto legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione a tributi esistenti ad altre categorie di soggetti*”. In questo caso il legislatore ha esteso un precedente tributo ad altri soggetti, utilizzando proprio lo strumento del decreto legge.

Può pertanto essere prevedibile un ricorso alla Corte Costituzionale sia sotto il profilo della violazione dei principi generali del diritto tributario, proclamati dall'art. 1 dello Statuto, sia la violazione degli artt. 3 e 24 e forse anche 111 Cost. a causa dell'introduzione di un pesante balzello nel giudizio.

Si può ricordare che a suo tempo la stessa corte Costituzionale decretò l'illegittimità della norma che prevedeva la *cautio pro expensis* in considerazione dei principi costituzionali secondo i quali “*tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi*” e “*la difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento*”.

Il passaggio da una più tenue imposta di bollo sugli atti giudiziari ad un “contributo” commisurato al valore della controversia, a sua volta determinato dal valore dell'atto di accertamento redatto e notificato dall'A.f., snatura il rapporto ed ostacola l'accesso alla tutela giurisdizionale. In altri termini proprio la contestazione della pretesa ed il suo ammontare costituiscono un impedimento all'accesso alla giustizia tributaria. In qualche misura si potrebbe affermare che l'impedimento è direttamente rapportato alla differenza tra il dichiarato e l'accertato. La stessa negazione della fondatezza della pretesa fiscale mette in dubbio la legittimità di un pagamento previo, mancando la certezza della presunta maggiore capacità contributiva<sup>4</sup>.

Un aggiunto ostacolo economico è rappresentato, inoltre, dall'aumento degli importi dovuti per i “diritti di copia” nel processo tributario. L'aggravio è stato stabilito con d.m. 27 dicembre 2011 (g.u. n. 50 del 29 febbraio 2012).

Il pagamento delle spese processuali al termine del giudizio, con le nuove

<sup>4</sup> VERDE G., *Il difficile rapporto tra giudice e legge*, Esi, 2012, 47 afferma che il contributo unificato costituisce un elemento ostativo all'esercizio del diritto di azione e di difesa in ogni grado del processo.

modalità e principi, potrebbe invece ristabilire un equilibrio tra le parti, eliminando *ex post* l'impedimento economico all'accesso alla giustizia. Di questo si dovrà tener presente in sede di liquidazione delle spese processuali.

**4. Sulla tutela dei diritti le Sezioni Unite della Suprema Corte con la sentenza n. 22726 del 3 novembre 2011 rivedono la propria interpretazione sul contenuto dell'art. 369, comma 2, n. 4 c.p.c..**

L'art. 369, comma 2, n. 4 c.p.c., nella versione modificata dal d. lgs. 40/2006, che, senza una vera sostanziale variazione del precedente testo sul punto, impone che *“insieme col ricorso debbono essere depositati, sempre a pena di improcedibilità: gli atti processuali, i documenti, i contratti o accordi collettivi sui quali il ricorso si fonda”*.

Nella difficoltà di interpretare il contenuto di questa norma ed al fine di non incorrere nella sanzione della “improcedibilità” per insufficienze di deposito, i più prudenti ricorrenti in Cassazione avevano cominciato a depositare, al momento della costituzione dinanzi alla Suprema Corte, assieme al ricorso, tutti gli atti ed i documenti contenuti nell'unico fascicolo “d'ufficio”.

Ciò incideva sul corretto andamento delle segreterie di Commissione, impegnate a fotocopiare, integralmente, quel medesimo fascicolo destinato, come da istanza di trasmissione, a trasmigrare in Corte di Cassazione.

Gli inconvenienti erano, all'evidenza, molteplici: dalla distrazione di risorse lavorative dalle consuete mansioni ai costi aggiunti a carico dello Stato, fino al rischio di smarrire, nell'attività di copiatura, atti e documenti fondamentali per il processo.

Tutto ciò non aveva alcun significato per i ricorsi per cassazione avverso sentenze di Commissione tributaria, stante le peculiarità del processo tributario rispetto a quello civile, connotato dall'essere i fascicoli di parte una unica unità con quello d'ufficio, con conseguente relativa trasmissione alla Corte di Cassazione, a seguito dell'istanza ex art. 369 c.p.c..

Proprio su questo tema si sono pronunciate le sezioni unite della Suprema Corte, chiarendo l'onere previsto dall'art. 369, comma 2, n. 4 c.p.c., vuoi in relazione al processo civile, vuoi in relazione alle peculiarità, invece, del processo tributario.

In specie, rispetto a queste ultime, è stato pronunciato il seguente principio di diritto: *“per i ricorsi avverso sentenze delle commissioni tributarie, la indisponibilità dei fascicoli delle parti (che, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, ex art. 25, comma 2, restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono restituiti solo al termine del processo) comporta la conseguenza che la parte ricorrente non è onerata della produzione del proprio fascicolo, contenuto nel fascicolo d'ufficio di cui abbia domandato la trasmissione alla Corte di Cassa-*

*zione ex art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, (a meno che non abbia irrualmente ottenuto la restituzione del fascicolo di parte dalla segreteria della Commissione tributaria); neppure è tenuta, per la stessa ragione, alla produzione di copia degli atti e dei documenti su cui il ricorso si fonda e che siano in ipotesi contenuti nel fascicolo della controparte”.*

Grazie al chiarimento delle sezioni unite, i ricorrenti in Cassazione avverso sentenze tributarie non dovranno più provvedere a duplicare la produzione documentale rispetto ad atti e documenti già contenuti nell'unico fascicolo, trasmesso a seguito dell'istanza ex art. 369 c.p.c..

Saranno evitati, perciò, non solo i descritti inconvenienti di carattere pratico, ma anche la mortificazione del diritto del ricorrente “alla giustizia”, alla stregua di una norma che, se non fosse stata interpretata in tal modo dalle sezioni unite, sarebbe andata incontro, di certo, a questione di costituzionalità.

Non vi sarebbe stato, difatti, il minimo dubbio sulla irrazionalità di una norma che, indifferente alle peculiarità del processo tributario, prevedesse la sanzione ingiustificata e sproporzionata della “improcedibilità”, solo perché “gli atti ed i documenti”, comunque a disposizione dei supremi giudici, fossero contenuti nel “fascicolo trasmesso d'ufficio”, anziché nel fascicolo depositato ex art. 369 c.p.c..

L'interpretazione delle sezioni unite, in tema di impugnazione per cassazione di sentenze tributarie, deve, perciò, essere accolta tra le novità più rilevanti e nel contempo è la prova che anche il supremo giudice può ripensare le proprie decisioni, specie se derivanti non da un concreto cambiamento normativo ma solo da una differente lettura del testo. A fianco di questa positiva considerazione nasce la riflessione sulla necessità di una sorta di rimessione in termini o di riassunzione d'ufficio di tutte quelle controversie conclusesi con una declaratoria di inammissibilità, per mancata allegazione degli atti dei precedenti gradi di giudizio, stabilita sulla base della precedente lettura della stessa disposizione. La responsabilità del giudice sul giudicato emesso, oggetto ora di una più attenta considerazione, non deve dimenticare questa ipotesi di “danno” del ricorrente, non rimediabile altrimenti se non con la ripresa dell'originario processo. Qualsiasi diversa ipotesi processuale non sarebbe idonea a ristabilire l'equilibrio processuale violato ed in specie l'art. 24 Cost..

Indipendentemente dalla soluzione sopra riportata si potrebbe ipotizzare comunque l'obbligo di trasmissione della controversia alle SS.UU., non appena emerga in seno al collegio giudicante una ipotesi di nuova lettura normativa comportante una qualsiasi impossibilità di prosecuzione del giudizio, affinché venga tempestivamente indicata la lettura corretta. Nel contempo andrebbero sospesi tutti i giudizi con le medesime problematiche ed eventualmente concesso termine per l'adeguamento delle incombenze processuali identifica-

te dalla sentenza delle supreme corti. Si eviterebbe una sanzione per mancata osservanza di una norma non chiara e definitiva applicata nel momento della costituzione in giudizio e, nel contempo, il riconoscimento della funzione tipica del processo che non può essere quella di un continuo slalom tra paletti processuali.

**5. Una maggiore considerazione dei diritti del contribuente nell'apertura interpretativa sul riconoscimento di strumenti di "cautela" dinanzi all'azione di riscossione del fisco in pendenza di giudizio**

Preme evidenziare l'importante sterzata interpretativa delle sezioni unite della suprema Corte di Cassazione, che, con sentenza n. 2845/2012 hanno, per la prima volta, chiaramente sdoganato l'applicazione dello strumento cautelare ex art. 373 c.p.c. nel processo tributario, ripercorrendo il precedente iter, già di per sé innovativo, espresso dalla Consulta con ordinanza n. 217/2010.

In specie, le sezioni unite hanno affermato che "alla luce dell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale sembra necessario riflettere sulla circostanza che l'art. 373 c.p.c., è norma specifica per il ricorso per cassazione, rispetto al quale, per quanto riguarda il processo tributario, il d.lgs. n. 546 del 1992, art. 62, stabilisce che "al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal c.p.c. in quanto compatibili con quelle del presente decreto". Sicchè la valutazione da fare è se la predetta disposizione sia compatibile con le norme del decreto n. 546 del 1992, in particolare con l'art. 49. In questa prospettiva, alcuna incompatibilità può riscontrarsi tra la disposizione di cui all'art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, e le disposizioni di cui al d.lgs. n. 546 del 1992, e in particolare con l'art. 49, il quale si riferisce all'inapplicabilità della regola generale stabilita con formulazione sostanzialmente identica dall'art. 335 e dall'art. 373 c.p.c., comma 1, primo periodo. Quella stabilita dall'art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, è una eccezione alla regola generale (stabilita dal primo periodo dello stesso comma) ed è una eccezione propria del ricorso per cassazione, come tale applicabile anche per quanto riguarda il ricorso per cassazione avverso una sentenza delle Commissioni tributarie regionali, non essendo prevista, in questo caso, alcuna speciale e diversa disciplina per il ricorso per cassazione. Si tratta di una interpretazione costituzionalmente orientata del combinato disposto di cui al d.lgs. 546 del 1992, artt. 49 e 62, e all'art. 373 c.p.c., perché elimina in radice una possibile discriminazione irragionevole ristabilendo, per quanto riguarda il ricorso per cassazione avverso una sentenza delle Commissioni tributarie regionali la garanzia costituzionale della tutela cautelare, in un senso non difforme da quella che è assicurata rispetto al ricorso per cassazione avverso qualsiasi altra sentenza. Tuttavia, non può sfuggire all'interprete quali

siano le inderogabili esigenze di un necessario bilanciamento degli interessi in gioco, che nel caso della materia tributaria vedono contrapposti, da un lato, l'interesse del contribuente a non subire un danno irreparabile in conseguenza del pagamento di un tributo, che potrebbe alla fine essere giudicato come non dovuto, e, dall'altro, l'interesse dello Stato al regolare pagamento dei tributi e alle esigenze di tutela del bilancio. Tale situazione impone che i requisiti del *fumus boni iuris* dell'istanza cautelare e il *periculum in mora*, che possono giustificare l'adozione di un provvedimento di sospensione ex art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, debbano essere valutati con particolare rigore. Sicchè deve essere pronunciato il seguente principio di diritto: *“Al ricorso per cassazione avverso una sentenza delle Commissioni tributarie regionali si applica la disposizione di cui all’art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, giusta la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall’esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l’esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione. La specialità della materia tributaria e l’esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte impone una rigorosa valutazione dei requisiti dei fumus boni iuris dell’istanza cautelare e del periculum in mora”*.

La sensibilità mostrata dalla giurisprudenza della sezioni unite va accolta con plauso e deve trovare riscontro nei giudici delle Commissioni tributarie regionali non avvezzi a questo particolare procedimento e giudizio.

Pur tuttavia, si deve rilevare che le supreme corti che hanno affrontato, allo stato attuale, ed in modo risolutivo, soltanto la possibilità e l'opportunità di traslare, in assenza di specifiche disposizioni tributarie ostative, lo strumento “cautelare” al processo tributario, focalizzando l'attenzione su questo particolare profilo, hanno perso di vista le peculiarità dell'art. 373 c.p.c., rispetto alle richieste di sospensione dell'atto impugnato, presentate in corso di giudizio.

L'art. 373 c.p.c., infatti, prevede che “[...] *Il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte, e qualora dall’esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che la esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione*”.

Ai sensi dell'art. 373 c.p.c., dunque, vi è una sentenza, emessa dalla Commissione tributaria regionale, della quale l'istante chiede di sospendere gli effetti, con istanza rivolta allo stesso giudice che si è pronunciato sulla sentenza de qua.

È evidente, dinanzi all'identità del giudice della sospensione con il giudice che ha emesso la sentenza di cui si chiede la sospensione, che l'analisi del

*fumus boni iuris*, così come superficialmente affermato dalle sezioni unite, possa essere compromessa dal “pre-giudizio”, non potendo coesistere una analisi del *fumus* che sia differente dal contenuto della sentenza.

Diversamente a dirsi, l'introduzione del *fumus boni iuris*, quale ulteriore elemento di valutazione dell'applicabilità dell'art. 373 c.p.c., non previsto dalla formulazione, né letterale, né interpretativa condivisa della norma, mortificherebbe lo scopo della norma e l'utilità concreta dello strumento.

Si deve auspicare, pertanto, che le Commissioni tributarie regionali non applichino la “lettera”, bensì il principio di diritto, espresso dalle sezioni unite, volto soltanto ad estendere lo strumento di “cautela” al processo tributario; per il resto, sotto il profilo della tecnica applicativa, le stesse dovranno fare riferimento ai limiti già codificati dall'art. 373 c.p.c., così come interpretati dalla giurisprudenza più accorta e dalla dottrina in materia di sospensione delle sentenze civili.

#### **6. L'allargamento degli atti impugnabili al pignoramento presso terzi**

Questa apertura non è l'unica a valorizzare la più recente produzione giurisprudenziale.

Va, difatti, segnalato l'impegno interpretativo profuso dalla Suprema Corte, anche con riferimento a quello che, ancora oggi, rappresenta una problematica aperta, in relazione al vuoto di tutela, nell'ambito dell'art. 2 d.lgs. n. 546/1992, con riferimento alla tematica delle esecuzioni.

*“Nel caso di specie [hanno affermato le SS. UU.] la reazione della contribuente ha investito un pignoramento presso terzi, cioè un atto dell'esecuzione, che, a norma del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 1, come modificato dal d.l. 30 settembre 2005, n. 203, art. 3-bis, comma 1, lett. a), convertito, con modificazioni, dalla l. 2 dicembre 2005, n. 248, sarebbe escluso dalla giurisdizione del giudice tributario. Tuttavia, l'oggetto della controversia era costituito non da un atto dell'esecuzione, bensì dalla contestata fondatezza del titolo esecutivo, cioè delle cartelle esattoriali mediante le quali l'ente creditore (Regione Molise) aveva esercitato la pretesa tributaria che la contribuente riteneva non dovuta: sicché trattandosi di valutare l'an del tributo (nel caso “tassa automobilistica”) la giurisdizione non poteva che appartenere al giudice tributario”.*

Il principio de quo rappresenta una ulteriore esplicazione di quello (pacifico), volto a stabilire la competenza del giudice tributario, non già sulla base della forma dell'atto, o della mera elencazione di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546/1992, ma verificando se lo stesso, anche se sotto forma di atto di pignoramento, rechi una pretesa impositiva, in relazione alla quale il contribuente chieda tutela giurisdizionale.

Per non incorrere in discriminazioni di tutela, fermo restando, quindi, che, in relazione a pignoramenti che rappresentino il “primo atto” di imposizione, sembra essere sciolto il dubbio che gli stessi possano essere impugnati dinanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi di un art. 19 d.lgs. n. 546/1992 aperto in tal senso; rimane invece ancora “calda” la problematica delle esecuzioni, legata ai limiti di cui all’art. 2 d.lgs. n. 546/1992, nonché a quelli paralleli, previsti dall’art. 57 d.p.r. n. 602/1973, sulla esclusione della esperibilità, in tutti gli altri casi, delle opposizioni “civili”, di cui agli artt. 615 c.p.c. e 617 c.p.c..

Si potrebbe, a questo punto, colmare la lacuna in via ulteriormente interpretativa, rilevando che, anche qualora il pignoramento rappresenti, non già il primo atto con il quale venga portata all’esterno la pretesa impositiva, il contribuente potrà comunque chiedere al giudice tributario dell’*an debeatur* se sussistano i presupposti del periculum in mora per ottenere una sospensione cautelare.

È chiaro che, a questo punto, siano opportuni degli interventi adeguatori del legislatore, o di nomofilachia, che, però, dovranno essere sollecitati e, perciò, pilotati dall’azione interpretativa attenta degli operatori del diritto e dalla sensibilità delle Commissioni tributarie, per prime investite delle questioni.

### **7. Il necessario frazionamento della riscossione di una pretesa tributaria contestata**

Sempre in tema di riscossione, per altra facies, si deve sottolineare l’intervento chiarificatore della Suprema Corte, intervenuto nel 2010, ma ancora particolarmente attuale, con cui è stato chiarito definitivamente l’ambito di applicazione dell’art. 68 d.lgs. n. 546/1992, volto a disciplinare l’esecuzione provvisoria dei tributi decisi con sentenza, in pendenza di giudizio.

La Cassazione ha definitivamente affermato che

1) la norma in oggetto è contenuta nel d.lgs. n. 546 del 1992, capo IV, che regola il processo tributario, e che ha come titolo “*l’esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie*”. La rubrica della disposizione in parola è “*pagamento del tributo in pendenza di processo*”. Tale collocazione e la intitolazione del disposto in oggetto rende già di per sé evidente che la norma si applica in tutti i casi in cui il tributo sia stato oggetto di impugnazione e sia intervenuta una sentenza che abbia pronunciato su di esso (v. Cass. n. 7785/2008) attenendo alla esecuzione, totale o parziale, della sentenza stessa, non ancora definitiva. Per converso, la norma in questione non può che applicarsi a tutti i tributi in ordine ai quali le Commissioni tributarie siano competenti a pronunciare, tra cui i tributi locali, che pertanto non possono essere esclusi dall’ambito della norma in questione;

2) la distinzione operata dal Comune appare viziata da palese irrazionalità, in quanto, ove corrispondesse al vero che l'art. 68 trovi applicazione solo nei casi in cui già disposizioni di legge vigenti imponessero una esecuzione frazionata in pendenza di processo, non avrebbe senso un intervento del legislatore nel modificare una mera modalità di frazionamento, laddove appare evidente l'intendimento dello stesso di operare un unitario trattamento per tutti i tributi oggetto di giudizio, a prescindere da disposizioni particolari in contrasto con la disposizione unificante;

3) l'interpretazione del ricorrente comporterebbe una ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti che abbiano impugnato gli atti impositivi, sulla base della esistenza o meno di trattamenti di esecuzione frazionata concernenti i singoli tributi, peraltro non conformi a quanto disposto dalla norma in parola.

È, quindi, definitivamente venuta meno la *querelle* sulla applicabilità o meno dell'art. 68 d.lgs. n. 546/1992 a tutti i tributi. La sentenza è di particolare rilievo stante l'ampliamento sia del novero dei tributi, sia il consolidarsi di una prassi tributaria che prevede la possibilità di una riscossione immediata di un sempre maggior numero di tributi tramite ruolo, facendo precedere il momento della riscossione a quello di un eventuale controllo della fondatezza della stessa pretesa.

### **8. Il tempo dell'ispezione ex art. 12, comma 7, l. 212/2000**

La contrazione dei tempi del procedimento accertativo in favore di automatismi più sintetici ha portato ad esaminare con maggiore attenzione l'interpretazione dell'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000, sul rispetto del termine "a difesa" di 60 giorni dal p.v.c., prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento.

In specie, dopo la nota ordinanza n. 244/2009, con cui la Consulta dichiarava la inammissibilità della questione di costituzionalità della norma, perché "il giudice rimettente avrebbe potuto prendere in considerazione il combinato disposto della censurata disposizione con l'art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000 e con gli artt. 3 e 21 septies della legge 27 luglio 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi)", seguiva poco dopo già una prima sentenza della Corte di Cassazione, la n. 22320 del 03/11/2010, con cui quest'ultima, seguendo l'iter già segnato dalla Corte Costituzionale, chiariva che "l'avviso di accertamento, secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000, non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni ispettive, salvo casi di particolare e motivata urgenza". La

sanzione di invalidità dell'atto – prevista in via generale dall'art. 21 *septies* della legge n. 241 del 1990 e con specifico riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva rispettivamente dagli art. 42, commi 2 e 3, del d.p.r. n. 600 del 1973 e dall'art. 56, comma 5, del d.p.r. n. 633 del 1972 – consegue, quindi, solo quando l'avviso medesimo non rechi motivazione sull'eventuale urgenza che ne ha determinato l'adozione. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva annullato un avviso di accertamento emesso prima dello spirare del termine di 60 giorni, per non avere verificato se, nella motivazione dello stesso atto, fosse contenuto un riferimento specifico a eventuali ragioni di urgenza che giustificassero la deroga al termine).

A questa impostazione, volta a valorizzare il momento esterno dell'accertamento, subito dopo si aggiungeva una seconda impostazione interpretativa, espressa con ordinanze nn. 5652/2011 e 6088/2011 e sentenza n. 16334/2011, con cui la Suprema Corte ha cominciato a valorizzare l'aspetto intrinseco della tutela della sfera temporale “a difesa” riservata al contribuente, osservando che *“dalla lettura della norma emerge, per la corrispondenza del termine di emissione dell'avviso con quello concesso al contribuente per comunicare osservazioni e richieste, che il suddetto termine è inteso a garantire al contribuente la possibilità di interagire con l'amministrazione prima che essa pervenga alla emissione di un avviso di accertamento ed in tal senso il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito. Peraltro, in ipotesi di termine non perentorio non avrebbe senso la previsione della possibilità, contemplata nella medesima norma, di emissione di avviso prima del decorso del termine suddetto, solo in “casi di particolare e motivata urgenza”* (cfr. Cass. n. 6088/2011).

Questa impostazione pone in risalto la “perentorietà” dei “termini a difesa” stabiliti a favore del contribuente, comminando la sanzione della illegittimità per il mancato rispetto. Ciò, all'evidenza, facendo leva sulla carenza di potere dell'A.f. prima dei 60 giorni a decorrere dal p.v.c.. Questo ulteriore profilo di tutela, tratteggiato dalla Suprema Corte, si affianca all'analisi motivazionale dell'atto. In specie, anche nell'ipotesi in cui quest'ultimo sia motivato sull'urgenza, spetterà sempre al giudice valutare se il sacrificio dei “termini a difesa” sia controbilanciato da una “particolare” urgenza.

Nel contesto di una interpretazione oramai consolidata della norma in analisi, si segnala una sentenza isolata della Corte di Cassazione, la n. 21103/2011, che, nonostante tutti gli sforzi ricostruttivi ed interpretativi pregressi, ha immotivatamente sconfessato la forza irrompente dei “precedenti”,

affermando che “*la notifica dell’avviso di accertamento (e dell’eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del termine di 60 gg., previsto dalla legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non ne determina in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell’atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e considerata la mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso*”.

Ci si auspica che questa isolata pronuncia, stonata rispetto alla ricostruzione consolidata dell’art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, rimanga tale.

L’interpretazione consolidata della sussistenza di un “termine a difesa”, e l’affermazione della comminatoria di nullità/illegittimità, per l’ipotesi del mancato rispetto, in assenza di “motivata e particolare urgenza”, sotto il doppio profilo esaminato, ha portato, difatti, ad un rinvigorimento del contenuto precettivo dello Statuto del contribuente, fin troppe volte riposto, nella prospettiva di un processo inteso quale panacea di tutte le questioni rimaste irrisolte nella fase precontenziosa.

Ripiombare nell’interpretazione orba, povera di sfaccettature, proposta da quest’ultima singola sentenza non sarebbe, perciò, condivisibile e mostra solo che alle volte il giudice “dà una mano” al fisco ritenendo solo formale la violazione del procedimento e comunque fiscalmente rilevante il risultato dell’attività svolta.

### **9. In tema di abuso del principio di abuso del diritto**

Negli ultimi anni si è assistito al dilagare delle problematiche nascenti dal così detto “abuso del diritto”. Si tratta di un orientamento sostanzialmente di origine giurisprudenziale, colto al volo anche dagli uffici con la conseguenza di una sorta di commistione tra violazione di legge, simulazione e legittimo/illegittimo risparmio di imposta.

Con questo “sigillo”, ogni operazione commerciale può diventare suscettibile di “ri-qualificazione”, con difficoltà probatorie non indifferenti per il contribuente, proprio a fronte della inafferrabilità, a tutt’oggi, del concetto elaborato in via astratta dalla giurisprudenza di legittimità.

In questo difficile quadro interpretativo, ritengo opportuno segnalare due sentenze particolarmente importanti della Corte di Cassazione, che, in sede tributaria ed in sede penale, hanno contribuito, rispettivamente, ad arrestare la riqualificazione ingiustificata di ogni operazione commerciale, nonché a ingenerare i primi dubbi sulla sanzionabilità del contribuente per la violazione di un precetto – quale il divieto di abuso del diritto – non scritto.

In particolare, con sentenza della sezione tributaria n. 1372 del 21 gennaio 2011, con riferimento alle strategie dei “gruppi d’impresa”, la Suprema Corte ha chiarito che si considerano aventi carattere abusivo, e che possono, quindi,

essere disconosciute dell'Amministrazione finanziaria, quelle pratiche che, pur formalmente rispettose del diritto interno o comunitario, siano poste in essere al principale scopo di ottenere benefici fiscali contrastanti con la ratio delle norme che introducono il tributo o prevedano esenzioni o agevolazioni. In altri termini, il carattere abusivo è escluso soltanto dalla presenza di valide ragioni extra fiscali. Si è, così, ritenuta formata una clausola generale antielusiva (analogamente alla GAAR degli ordinamenti di common law), di matrice comunitaria per quanto attiene ai c.d. tributi armonizzati (Iva, accise, diritti doganali), a partire dalla sentenza in causa C - 255/02, e costituzionale – secondo Sez. Un., 30005 e 30007/08 – per i tributi non attribuiti alla competenza degli organi comunitari, quali le imposte dirette, per i quali trae origine dall'art. 53 Cost.. Il rango comunitario o costituzionale del principio ne comporta – secondo una costante giurisprudenza – l'obbligo di applicazione d'ufficio anche nel giudizio di legittimità. È opportuno richiamare il principio affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza 21 febbraio 2008 in causa C – 425/06, Part Service (pronunciata a seguito di rinvio pregiudiziale di questa Corte con ordinanza n. 21371/06), secondo cui la presenza di ragioni economiche marginali o non determinanti non esclude il carattere abusivo dell'operazione. Deve, pertanto, disattendersi la tesi sostenuta dalla società nel controricorso, secondo cui lo scopo di risparmio fiscale – perché l'operazione sia ritenuta abusiva – deve essere esclusivo. Tanto premesso, occorre verificare se la complessa operazione di cui si discute avesse un determinante scopo di risparmio fiscale, e se in relazione a tale presupposto i giudici di merito abbiano correttamente applicato le regole che governano il riparto dell'onere probatorio. Per entrambi i settori impositivi, infatti, la giurisprudenza di questa Corte ha affermato che incombe all'Amministrazione finanziaria l'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, perché la forma giuridica (o il complesso di forme giuridiche) impiegata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa, mentre è onere del contribuente provare l'esistenza di un contenuto economico dell'operazione diverso dal mero risparmio fiscale. Tale regime che nell'ordinamento comunitario è imposto dal principio di proporzionalità (sentenza della Corte di Giustizia 17 luglio 1997 in causa C-28/95, A. Leur Bloem), nel sistema italiano costituisce applicazione dei principi di libertà d'impresa e di iniziativa economica (art. 42 Cost.), oltre che della piena tutela giurisdizionale del contribuente (art. 24 Cost.). Come questa Corte ha già più volte rilevato, l'applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d'impresa. Tale esigenza è particolarmente sentita nei tempi recenti, nei quali si assiste ad un uso sempre più disinvolto dei c.d. tax shelters,

e quindi ad una ricerca, comune a tutte le esperienze giuridiche, di individuare adeguate forme di contrasto, anche all'infuori di una codificazione della clausola generale anti abuso, come è avvenuto in Germania fin dall'inizio dello scorso secolo, col p. 5 della Reichsabgabeordnung e, di recente, negli U.S.A., attraverso l'inserimento di apposite norme nel Health Care and Education Reconciliation Act del 2010. Il collegio si riporta, anche per l'inesistenza di un contrasto del principio (non scritto) dell'abuso col principio costituzionale di legalità e riserva di legge in materia fiscale, alle già richiamate sentenze della sezioni unite. Ciò premesso, è necessario, altresì, rilevare che la cautela che deve guidare l'applicazione del principio, qualunque sia la sua matrice, deve essere massima quando non si tratti di operazioni finanziarie (come avviene nei casi di dividend washing e di dividend stripping), di artificioso frazionamento di contratti o di anomala interposizione di stretti congiunti, ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengano nell'ambito di grandi gruppi d'impresе. Occorre, infatti, considerare che la strategia sul mercato dei gruppi di imprese non può essere valutata come quella dell'imprenditore singolo, e cioè non deve essere finalizzata al conseguimento di una redditività in tempi brevi. Tale regola è stata enunciata dalla Commissione europea nella sua comunicazione del 1984 e più volte condivisa dalla Corte di Giustizia (a partire dalle sentenze 14 novembre 1984 in causa 323/82, *Intermillis*; e 10 luglio 1986 in causa 2342/84, *Belgio c. Commissione*) in materia di aiuti di Stato nelle imprese pubbliche, allo scopo di definire il comportamento dell'investitore in economia di mercato che, se è un gruppo d'impresе, può essere guidato, nel fornire misure di sostegno alle imprese del gruppo, da criteri non coincidenti con la redditività immediata della misura, per cui la stessa non può considerarsi aiuto incompatibile col mercato comune. La regola dell'investitore di gruppo è stata applicata da questa Corte in alcune decisioni (Cass. n. 10062/2000 e 1133/2001), con le quali è stata riconosciuta la deducibilità di costi generali addebitati a partecipate o stabili organizzazioni italiane da società madri non residenti, anche se le dette strutture non producevano ricavi. Trasferendo la regola alla problematica dell'abuso del diritto, nella quale si tratta pur sempre di verificare se l'operazione rientra in una normale logica di mercato, si deve affermare che il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. Tale è la regola emergente dal sistema, sul modello comunitario, che prende in considerazione soltanto il contenuto oggettivo dell'operazione, a differenza di altri ordinamenti. Proprio la recente riforma U.S.A. già richiamata prevede che, per essere riconosciuta dal fisco, un'operazione deve avere, non

solo “sostanza economica”, ma anche “un fine di profitto (a business purpose)”. Vi è da considerare, d'altra parte, che l'esercizio di libertà e di diritti fondamentali riconosciuti dalla Costituzione e dal Trattato sull'Unione europea, non può essere limitato per ragioni fiscali. In particolare, il diritto di stabilimento (la cui fonte, all'epoca dei fatti, era l'art. 43 del Trattato Ce), comporta, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte comunitaria a partire dalla sentenza *Avoir fiscal* (causa 270/83, Commissione c. Francia) una libertà di scelta delle forme societarie, sia pure dettata da ragioni esclusivamente fiscali. Nella sentenza 9 marzo 1999, in causa C - 212/97, *Centros*, la Corte di Giustizia è giunta a negare il carattere abusivo della collocazione della sede di una società esclusivamente in uno stato perché ivi è prevista una regolamentazione giuridica più favorevole, anche se non viene qui svolta alcuna attività d'impresa. Orbene, nel caso di specie, la stessa Amministrazione finanziaria non sostiene il carattere artificioso della complessa operazione, ma soltanto che lo stesso risultato poteva essere conseguito attraverso una diversa formula organizzativa, e precisamente una fusione, invece che attraverso il trasferimento del pacchetto azionario di B. contro l'assunzione di rilevanti impegni economici per il finanziamento dell'operazione e conseguente riduzione del carico fiscale. Non vengono neppure contestate dall'Amministrazione finanziaria le necessità organizzative che miravano ad una gestione unitaria del settore. Infine, l'Ufficio non spiega perché la forma giuridica impiegata sia inusuale o inadeguata all'operazione economica. Secondo quanto sopra spiegato, il sindacato dell'Amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale. In particolare, non può essere considerata abusiva la scelta di mantenere in piedi un distinto soggetto giuridico, invece di dar luogo alla creazione di un unico soggetto, in quanto, tale scelta non appare artificiosa, né come tale poteva considerarsi soltanto perché comportava un maggiore risparmio fiscale.

È evidente che questa sentenza rappresenti un arresto alla riqualificazione indiscriminata, in termini di “abuso” di ogni operazione economica dalla quale possa derivare un “risparmio fiscale”. Si tratta di un importante passo in avanti, laddove, diversamente a dirsi, ogni operazione posta in essere, specie da imprese di gruppo, comportante un risparmio fiscale, avrebbe automaticamente fatto accendere il campanello di allarme sulla elusività dell'operazione.

Diversamente a dirsi, gli Uffici finanziari dovranno nel futuro, motivare e dar prova, secondo le regole della distribuzione del relativo onere, *ex art.* 2697 c.c., che l'operazione complessiva sia stata posta in essere per lo scopo esclusivo del risparmio fiscale.

Difatti, come chiarito, la compresenza, non marginale, di ragioni extra fi-

scali – che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa – escludono, difatti, il disconoscimento dell'operazione ai fini fiscali.

In altri termini, gli Uffici non si potranno limitare a disconoscere l'operazione fiscale, perché meno onerosa fiscalmente rispetto ad altre, né sostituirsi all'imprenditore nell'effettuare scelte aziendali ed organizzative, utilizzando il criterio, improbabile per un imprenditore commerciale, della maggiore onerosità fiscale.

Gli Uffici dovranno, invece, spiegare e dimostrare l'artificiosità dell'operazione, ovverosia che “dietro le forme giuridiche” adoperate, non via sia nullo altro che una ragione di risparmio fiscale.

Ciò eviterà, come ben rappresentato in questa sentenza, che gli Uffici trascendano, in futuro, fino ad un sindacato – a posteriori – sulla bontà della scelta imprenditoriale, operata per le ragioni extrafiscali più varie, anche meramente organizzative.

Un ulteriore monito alla riflessione giunge dalla sezione penale.

La Suprema Corte ha, difatti, con sentenza n. 7739/2012, cominciato ad affrontare la tematica della sanzionabilità penale del contribuente, sulla base del principio non scritto “anti – abuso”.

La stessa ha, da ultimo, escluso, sulla base dei principi di legalità, tassatività e sufficiente determinatezza della norma penale, che la sanzione penale possa trovare la propria ragione in una regola generale, dovendo il giudice qualificare il comportamento del contribuente quale “fatto tipico”, alla stregua di una disciplina sanzionatoria.

Ciò detto, sarebbe opportuno domandarsi se, sul piano della sanzione amministrativa – tributaria, debba valere analogo discorso, laddove, vigendo ugualmente il principio di stretta legalità, *ex art. 3 d.lgs. n. 472/1997*, si pretenda di sanzionare comunque il contribuente sulla base di un principio generale “non scritto”.

Ci si auspica, che in futuro operatori del diritto tributario e Commissioni siano più sensibili alla tematica sanzionatoria. Altrimenti a dirsi si rischia di irrogare automaticamente sanzioni, pur in assenza di una attenta valutazione della sussistenza di presupposti oggettivi e soggettivi per la relativa applicazione.

#### **10. Sulla responsabilità civile dell'A.f., *ex art. 2043 c.c.***

Altro argomento di particolare rilevanza, astrattamente collegato con il precedente sull'abuso del diritto nell'accertamento, è quello della responsabilità civile derivante da comportamenti colposi dell'A.f.. Il giudice

non tributario ha colto la necessità della tutela del singolo e non la prevalenza indiscriminata del *favor fiscali*. Con una sentenza “pilota”, volta a riassumere precedenti spunti e tesa a tracciare i connotati della responsabilità civile della A.f., la Suprema Corte ha avuto modo di affermare 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. Infatti, 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.

Alla stregua di questo principio di diritto, la Suprema Corte ha ritenuto che rappresentasse danno risarcibile, quello arrecato al contribuente dalla mancata attivazione, da parte degli Uffici finanziari, dell’autotutela da questo richiesta e, solo dopo plurime sollecitazioni del commercialista del contribuente, attivata, con l’annullamento dell’atto illegittimo.

La Suprema Corte ha evidenziato che *“il comportamento tenuto dalla convenuta [A.f.] non può che ravvisare violazione del suddetto principio; infatti, nonostante le diffide, mai l’Agenzia delle entrate ha provveduto a verificare quanto dall’attore lamentato, e cioè che esso non era tenuto al pagamento delle somme richieste con gli avvisi di accertamento notificati. Solo a seguito di ulteriori sollecitazioni da parte del commercialista dell’attore, l’Agenzia delle entrate ha ammesso l’errore commesso, provvedendo all’annullamento delle somme richieste. È ovvio che, nel caso in specie, il comportamento tenuto dalla Pubblica amministrazione, violando le più comuni regole di prudenza e di diligenza, ha causato un danno economico al [contribuente] che non può che essere risarcito e che comprende, tra l’altro, le spese sostenute dallo stesso per il commercialista e per le varie trasferte verso l’ufficio della Pubblica amministrazione, nonché le spese accessorie e consequenziali sostenute per conferire con la Pubblica amministrazione”*.

Questa sentenza ravviva il contenuto dello Statuto del contribuente e quello che lo stesso rappresenta, quale esplicazione massima dell’art. 97 Cost..

In specie, la necessità che i comportamenti della P.a. siano parametrati a canoni di diligenza, perizia e prudenza dell’agire, quale limite esterno anche all’attività discrezionale della P.a., sembra aiutare a risolvere, a monte, anche la problematica dell’autotutela.

Prescindendo, difatti, dalla nota *querelle* sul carattere doveroso o discre-

zionale dell'autotutela, rimane fermo il fatto che qualsivoglia comportamento dell'A.f. possa, in qualche modo, essere valutato ex post sotto la lente interpretativa del principio del *neminem laedere*, senza che il carattere discrezionale dell'attività possa fungere, per la stessa, da infrangibile copertura protettiva dalla responsabilità civile.

Al contempo, è stato chiarito da una successiva sentenza della I sezione civile n. 19458 del 23 settembre 2011 che “*l'Amministrazione finanziaria non può essere chiamata a rispondere del danno eventualmente causato al contribuente sulla base del solo dato oggettivo della illegittimità dell'azione amministrativa, essendo necessario che la stessa, nell'adottare l'atto illegittimo, abbia anche violato le regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione, che costituiscono il limite esterno della sua azione*”.

Ciò, sostanzialmente, sta a significare che l'illegittimità dell'atto impositivo non è assolutamente discriminante ai fini dell'accertamento della responsabilità civile della A.f..

È il comportamento di quest'ultima, difatti, a connotare i margini di una responsabilità civile, ex art. 2043 c.c. solo quando l'atto illegittimo sia accompagnato da un'azione dell'A.f. che possa dirsi imprudente, imperita o negligente, il canone del *neminem laedere* potrà dirsi violato, con conseguente risarcibilità del danno, arrecato al contribuente.

È evidente, perciò, anche alla luce degli sviluppi della tematica della responsabilità civile della P.a., che gli Uffici finanziari dovranno attenersi alle coordinate ispiratrici dell'agire amministrativo, seguendo pedissequamente i canoni della “buona amministrazione”, ex art. 97 Cost., quali trasfusi nello Statuto del contribuente.

La legittimità dell'agire non è, dunque, uno schermo alla responsabilità civile, ogniqualvolta, annullato l'atto impositivo, il contribuente possa dimostrare il superamento dei canoni della “buona amministrazione” (imprudenza, imperizia, negligenza).

Non resta che attendere ulteriori sviluppi interpretativi in parte qua.

## 11. Conclusioni

I commentatori, in genere, sono portati a ritenere comunque dannoso il sempre crescente numero di ricorsi alle Commissioni tributarie ed alla stessa Suprema Corte.

Anche tutti gli ultimi interventi normativi sono stati operati, come visto, nell'ottica della “deflazione”, dall'aumento dei contributi unificati a tutti quelli volti a “sanzionare” pesantemente il ricorrente, con la improcedibilità, ovvero con l'inammissibilità<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> VERDE G., *Il difficile rapporto tra giudice e legge*, ESI, 2012, 50.

In quest'ottica del voler limitare a tutti i costi l'accesso agli organi giudiziari e quindi alla Suprema Corte, sembra che si stia perdendo di vista il compito fondamentale, da quest'ultima svolto, della "nomofilachia", che può essere svolto soltanto attraverso l'esame del maggior numero possibile di casi dubbi.

Solo la logica della "pluralità" garantisce, difatti, l'elaborazione di una "casistica", con ciò alimentando il "diritto vivente", e dando una risposta chiarificatrice alla crescente esigenza di districare in via interpretativa, ed adattare alla realtà, l'avvicinarsi continuo di leggi. Si può affermare che leggi affrettate e scoordinate provocano nel cittadino contribuente la richiesta al giudice dei chiarimenti necessari. Nello stesso tempo la mancanza di chiarezza della singola norma o di un coacervo delle stesse deve obbligare il giudice a disapplicare l'eventuale sanzione irrogata, non potendosi imputare al contribuente gli effetti di una violazione di norme quando questa violazione risulti non intenzionale ma diretta conseguenza del non ordinato tessuto normativo.

Mi auspico, perciò, che alla proliferazione di disposizioni legislative segua la proporzionale valorizzazione della logica della "pluralità dei ricorsi" per favorire l'impegno della giurisprudenza di merito e della Corte di Cassazione; altrimenti non vi sarà alcun passaggio dalla lettera scritta al "diritto vivente", con un ritorno graduale al dogma della legge perfetta, "*in claris non fit interpretatio*", ed alla oscurità delle regole di comportamento, a cui una collettività "disorientata" si dovrebbe attenere.

“...escluso l’art. 337...”

**Ultime di giurisprudenza sull’art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992  
Considerazioni critiche, in controtendenza**

DOTT. WALTER CELENTANO

Consigliere della Corte di Cassazione

**Corte di Cassazione, sentenza n. 2845 del 24 aprile 2012**

*Al ricorso per Cassazione avverso le sentenze delle Commissioni tributarie regionali si applica la disposizione di cui all’art. 373, comma primo, secondo periodo, cod. proc. civ., secondo cui l’esecuzione della sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall’esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, essere sospesa dal giudice “a quo”, dovendo peraltro evidenziarsi come la specialità della materia tributaria e l’esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte renda necessaria la rigorosa valutazione dei requisiti del “fumus boni iuris” e del “periculum in mora”.*

**Corte Costituzionale, sentenza n. 109 del 26 aprile 2012**

*Non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 49 comma 1 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 (disposizioni sul processo tributario ...) in riferimento agli artt. 3 primo comma, 24, 53 primo comma, 111 primo e secondo comma e 113 della Costituzione atteso che, come già rilevato con la sentenza n. 217 del 2010, questa Corte ha prospettato la possibilità di interpretare il comma 1 dell’art. 49 cit. nel senso che esso non impedisce al giudice di sospendere l’esecuzione delle sentenze tributarie d’appello ai sensi dell’art. 373 cod. proc. civ.*

\* \* \*

Occorre prendere atto delle due pronunce: ciò non impedisce di esprimere qualche riflessione critica.

È per questo che l’inciso dell’art. 49 si è proposto, quasi da solo, come epigrafe di questo scritto.

Le argomentazioni della sentenza n. 149 del 2012 della Corte Costituzionale sono le stesse che già si sono lette nella sentenza n. 217 del 2010, ma questa volta non possono sorgere dubbi sul fatto che, sulla base delle ripetute argomentazioni, la Corte prospetti “la possibilità di interpretare il comma 1 dell’art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 nel senso che esso non impedisce al giudice di sospendere l’esecuzione delle sentenze tributarie d’appello ai sensi dell’art. 373 cod. proc. civ.”.

Può anche darsi che il superamento di quello che mi è sempre apparso come il *ferreo e inequivocabile* disposto dell'art. 49 comma 1 del d.lgs. n. 546/92 sia correttamente argomentabile – sulla base di considerazioni e di chiavi di lettura che ancora sfuggono a chi scrive – ma, fino a quando le nebbie non saranno state fugate e una nuova luce non sarà sorta all'orizzonte dell'interpretazione, sento di poter mantenere quelle mie riserve, già formulate in altra sede (v. in *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia, n. 1/2 del 2011, pag. 239*). Di fronte all'autorevolezza delle ripetute pronunce, questo non sembri vanità o presunzione di verità, o, peggio, alterigia intellettuale, perché il valore che quelle riserve ispira è, al contrario, il dubbio, la ricerca che tiene desta l'intelligenza, lo sforzo per la scoperta dell'errore, il dialogo e il principio della rivedibilità di ogni opinione.

Proprio perché la sentenza n. 149/2012 è ascrivibile al tipo “*interpretativa di rigetto*”, basata sull'attività ermeneutica della Corte volta a ricercare il significato da attribuire all'art. 49 cit., onde ogni soluzione può considerarsi ancora aperta, le riserve sono dunque mantenute. Lo sono, naturalmente, in forma di semplice contributo critico rispetto alla soluzione prospettata in dette sentenze, nella convinzione di poterle mantenere sino a quando altre future pronunce delle due Corti, o di altri giudici, non avranno chiarito almeno i punti che qui di seguito sono indicati, all'esposizione dei quali faccio precedere quella della mia lettura delle norme del decreto n. 546 del 1992, che è questa: ciò che il legislatore ha voluto escludere con la formula (“... *escluso l'art. 337...*”) dell'art. 49 non è tanto la c.d. *regola* con l'enunciazione della quale si apre la disposizione dell'art. 337 c.p.c. (“*l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione*”), quanto proprio l'istituto della sospensione *ope iudicis* (la c.d. *eccezione*), avendo scelto di apprestare una tipica e specifica tutela cautelare del contribuente a) durante il giudizio di primo grado, attraverso la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, da valere per tutta la durata di quel giudizio e fino alla pubblicazione della sentenza che lo conclude, b) e nei gradi successivi, attraverso la riscossione frazionata e progressiva del tributo (art. 68), esaurendo con tali disposizioni la suddetta tipica e specifica tutela cautelare.

Con la precisazione ulteriore che di escludere la *regola* contenuta nell'art. 337 c.p.c. (“*l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione*”) il legislatore del decreto n. 546 del 1992 non aveva alcun bisogno, essendo quella *regola* già contenuta, per implicito – in uno al suo antecedente logico, ossia all'art. 282 c.p.c. (“*la sentenza di primo grado è esecutiva...*”) – nelle disposizioni degli artt. 47 e 68 (*la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato non andrà oltre la sentenza di primo grado e dopo tale sentenza il tributo, nelle misure stabilite dalla stessa norma, dovrà comunque esse-*

*re pagato*). Sicché, se l'“*escluso l'art. 337*” contenuto nell'art. 49 deve avere un senso, quel senso sta proprio nell'esclusione dell'*eccezione* (la sospensione *ope iudicis* nei gradi del giudizio successivi al primo).

Di questa mia lettura delle norme – dalla quale traggio il convincimento che non in via di interpretazione, come la Corte Costituzionale suggerisce e prospetta, si possa giungere ad applicare l'istituto della sospensione *ope iudicis* dell'esecutività alle sentenze dei giudici tributari – non credo di aver trovato una smentita o una confutazione nemmeno implicita nelle argomentazioni delle due sentenze e dell'altra che le ha precedute, n. 217 del 2010 della Corte Costituzionale.

Riprendo ora le argomentazioni delle due sentenze ed indico qui di seguito, i punti o questioni interpretative, sui quali mi sembra ancora necessaria una chiarificazione (mi scuso in anticipo per le ripetizioni argomentative nelle quali mi rendo conto di incorrere).

1) Il primo limite all'applicabilità delle disposizioni del c.p.c. stabilito dall'art. 1 del d.lgs. n. 546 del 1992, ossia la mancanza in esso decreto di una disposizione *ad hoc*, prende corpo, nella materia dell'esecuzione provvisoria delle sentenze tributarie, proprio dalla presenza nel suddetto decreto della norma dell'art. 68 (“pagamento del tributo in pendenza del processo”), i termini tassativi della quale – *il tributo... deve essere pagato...* – ne rendono manifesto il carattere di norma inderogabile, donde l'implicita esclusione di ogni possibilità di sospensione dell'esecuzione (riscossione) dopo la sentenza di primo grado.

Dovrà ammettersi – se all'argomento interpretativo della coerenza della disciplina giuridica e se al canone della *intenzione del legislatore* deve assegnarsi un valore – che se il legislatore del decreto n. 546 del 1992 avesse voluto disciplinare l'esecutività delle sentenze della giurisdizione tributaria allo stesso modo in cui quell'effetto è disciplinato per il processo civile (artt. 283 e 337 c.p.c.) non vi sarebbe stata sede più idonea per introdurre una disciplina siffatta che la disposizione dell'art. 68. Che il legislatore non abbia disposto in tal modo e che, invece, l'esecutività sia stata disciplinata in maniera diversa (secondo le direttive della legge delega: art. 30) con le norme degli artt. 47 e 49, non può non avere un significato: e il significato non mi sembra che possa essere diverso da quello che deriva, appunto, da un lato dall'individuare esclusivamente nelle norme degli artt. 47 e 49 la disciplina dell'esecuzione provvisoria, o, come anche può dirsi, della tutela cautelare nel processo tributario, e dall'altro dall'intendere come riservata in via esclusiva all'art. 68 l'intera ed esaustiva disciplina dell'esecuzione (la riscossione del tributo) dopo le sentenze di primo e di secondo grado.

Sono entrambi canoni sussidiari d'interpretazione (art. 12 delle disp. prelim.), è vero, quelli che ho dinanzi richiamato, ma destinati ad assumere particolare rilevanza e persuasività, nel nostro caso, atteso che essi convergono e concorrono assieme al canone principale della lettera della legge – l'*escluso* dell'art. 49 – al medesimo esito o risultato interpretativo.

2) In maniera più convincente di quanto non sia avvenuto sino ad ora, sarà necessario poi chiarire secondo quale canone ermeneutico, di fronte al testo dell'art. 49 – nel quale è stabilito che “... *si applicano le disposizioni ... del codice di procedura civile, escluso l'art. 337...*” – può escludersene l'applicazione di una parte (della c.d. *regola* contenuta nell'art. 337) ed ammettersene invece l'applicabilità di un'altra (della c.d. *eccezione*).

Non potrà non considerarsi, sul punto, a) che la disposizione dell'art. 337 c.p.c. costituisce formalmente un testo, il cui contenuto unitario (reso manifesto anche dalla intitolazione della disposizione stessa), quale che ne sia la sua interna divisibilità logica e sintattica, è dato dalla formula che lo riassume “*sospensione dell'esecuzione e dei processi*”, formula che ben esprime (ad avviso di chi scrive) ciò che il legislatore ha voluto che non accadesse nel processo tributario; b) che l'art. 49, in piena coerenza con l'art. 30 della legge delega (legge n. 413 del 1991 art. 30 punto *h*), che ha voluto la sola “*previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato...*”, indica detto art. 337 c.p.c. senza distinzione alcuna tra le sue parti e proprio al fine di escluderne l'applicazione (di ogni sua parte) nel processo tributario.

Verrebbe da dire: ciò che il legislatore ha tenuto assieme nel suo volere, gli interpreti non osino separare!

Un consolidato canone ermeneutico – al quale anche il più acuto o ardito interprete non potrà derogare – stabilisce, infatti, che “*quando dalla parola della legge appare chiara la volontà del legislatore non è consentito al giudice, nell'interpretare la norma, sostituire a quella volontà altra contraria o diversa, sol perché la ritenga meglio rispondente alla supposta finalità della legge stessa*” (Cass. n. 190 del 1983).

E dunque, quando la questione della quale ci stiamo occupando fosse considerata in termini di fonti normative, fosse, cioè, riguardata nell'ottica della ricognizione e individuazione delle fonti di disciplina del processo tributario, allora il senso ultimo della esclusione dell'applicabilità dell'art. 337 c.p.c. risulterà così esprimibile: la disciplina processualcivilistica degli effetti delle sentenze (l'esecutività – ossia la possibilità di farne un titolo per l'esecuzione forzata, nonostante l'impugnazione, che il contenuto della sentenza medesima rimette in discussione – e le ipotesi della sua sospensione *ope iudicis*) non è chiamata, e quindi non interviene, a regolare le corrispondenti situa-

zioni (es.: conferma dell'atto impositivo per effetto del rigetto del ricorso; condanna dell'Amministrazione al rimborso) del processo tributario; o anche, in altri e diversi termini ma nello stesso senso, la disciplina del processo tributario nella parte relativa alle impugnazioni non è integrata dalla disposizione dell'art. 337 c.p.c., che per il processo civile prevede la sospensione *ope iudicis* dell'esecutività delle sentenze.

Proprio richiamando l'elaborazione giurisprudenziale in tema di interpretazione delle fonti normative, mi sembra possibile affermare che ciò che può essere consentito all'interprete nel caso di mancato esplicito richiamo o rinvio ad una specifica disposizione di legge (*"il principio, secondo cui quando una legge, con espressa disposizione, indica quali articoli della stessa o di altre leggi debbansi applicare ad un determinato istituto o a un determinato rapporto, ogni possibilità di applicazione di articoli non richiamati deve, di regola, essere esclusa, non impedisce che, avuto riguardo alla particolare natura e struttura dell'istituto o del rapporto, la corretta interpretazione della norma di rinvio possa, in determinati casi, condurre anche al di là del suo significato letterale, nonostante l'apparente tassatività del rinvio"* Cass. n. 1171 del 1965 e SS.UU. n. 3352 del 1971) non possa valere nel caso, opposto, in cui una norma espressamente escluda l'applicazione di un'altra norma dello stesso testo della legge o di altra legge. E ciò per la ragione che se il mancato richiamo o il mancato rinvio può essere colmato in via di interpretazione, avuto riguardo alla completezza di disciplina di quel particolare *istituto o rapporto* di che abbia a trattarsi, non altrettanto potrà avvenire allorché il legislatore abbia esplicitamente escluso l'applicazione di una norma, dichiarandola appunto non applicabile alla disciplina di quel rapporto o di quell'istituto.

A tanto l'opera dell'interprete non ci sembra possa giungere, allorché la volontà del legislatore è esplicita. Nel nostro caso concorre per di più la considerazione che l'enunciato dell'art. 49 non soltanto si colloca con piena coerenza nell'intera regolamentazione del processo tributario, ma contiene l'elencazione delle *"disposizioni generali"* del c.p.c. in tema di impugnazione delle sentenze *"applicabili"* per l'impugnazione delle sentenze dei giudici tributari. E un'elencazione siffatta – di tutte le disposizioni del titolo III del capo I del libro secondo del c.p.c., fatta eccezione per l'art. 337 – non mi sembra possa essere considerata altrimenti che come *tassativa*, sicché non sarebbe dato all'interprete di integrarla.

Si consideri quanto siano complesse le operazioni ermeneutiche e quanto siano restrittivi i criteri interpretativi, che già nel caso di esplicito richiamo o rinvio debbono regolare l'applicazione delle norme richiamate, come sono stati fissati – quelle operazioni e quei criteri – ad esempio da Cass. n. 1531 del

1976: *Qualora, per espresso rinvio di legge, un complesso di norme, dettate per la disciplina di una determinata materia, debba applicarsi anche ad un istituto analogo, la concreta applicabilità della singola disposizione di quel complesso di norme all'istituto regolato per relationem trova limite nella compatibilità della disposizione medesima con la peculiarità dell'istituto in questione; limite che normalmente viene espressamente formulato dalla norma di rinvio, con le espressioni 'in quanto compatibile', od 'in quanto non diversamente disposto', od altre analoghe, ma che, comunque, anche se non espressamente formulato, deve ritenersi necessariamente implicito nell'ampiezza e generica portata del rinvio in questione. Da ciò consegue che, al fine di stabilire se una singola disposizione, compresa nel complesso normativo richiamato dalla norma di rinvio, sia applicabile o meno all'istituto disciplinato per relationem, l'interprete deve compiere una duplice indagine. La prima, diretta ad individuare il significato ed il valore normativo della disposizione della cui applicabilità si discute, cogliendone il criterio precettivo, reso più ampio dalla norma di rinvio e, quindi, eventualmente trascendente la formulazione meramente letterale, che potrebbe riferirsi solo alla materia specificamente disciplinata; la seconda, volta a stabilire se la disposizione, così interpretata, non trovi ostacolo alla sua applicazione in qualche aspetto o caratteristica particolare dell'istituto disciplinato mediante rinvio.*

3) Mi sembra poi che debba essere chiarito come si possa ritenere, sul piano dell'interpretazione letterale e obbligati come siamo a dare per certo che il legislatore del decreto n. 546 del 1992 conoscesse il contenuto dell'art. 337 c.p.c., che possa non applicarsi una parte della disposizione (la c.d. *regola*) e applicarsi invece l'altra parte (la c.d. *eccezione*) della stessa; e, ancora,

4) sotto il profilo dell'interpretazione logica e razionale, come si possa non ammettere che nelle norme degli artt. 337 e 373 *regola* ed *eccezione* si tengono assieme in un costrutto strettamente conseguente, così che *l'eccezione* non sta in piedi senza la *regola*, donde l'alternativa: o si applica tutto il disposto dell'art. 337, contravvenendo alla indicazione tassativa dell'art. 49 o – necessariamente – non se ne applica nessuna proposizione, ossia né la *regola* (l'esecuzione non è sospesa per effetto dell'impugnazione) né *l'eccezione* (può essere sospesa ope iudicis);

5) Sul piano dell'interpretazione logico-sistematica – secondo il quale occorrerà considerare la disposizione in questione (art. 49 comma 1) come parte di un testo legislativo che ambisce a dare una originale ed esaustiva disciplina della materia (il processo tributario), coerente con le particolarità sostanziali e procedurali del rapporto d'imposta – non è forse vero che della regola processualcivile (art. 337) della esecutività delle sentenze non c'è bisogno all'interno di quel processo perché non è in base alle sentenze bensì

in base all'atto impositivo che si procede all'esecuzione (riscossione, anche ex art. 68)? E se questo è vero, tale verità normativa e sistematica non toglie fondamento, riguardo alla questione che ne occupa, alla distinzione tra *regola* ed *eccezione*? E se nel processo tributario non c'è bisogno della *regola* – il che spiega l'esclusione dell'applicazione dell'art. 337 – non deve ritenersi che non debbano applicarsi nemmeno le *eccezioni* atteso che queste non sono disposizioni autonome ma sempre della regola sono eccezioni?

6) Con l'art. 2 del d.l. n. 59 del 2008, convertito in legge n. 101 dello stesso 2008 – possiamo dire, dunque, a dibattito aperto sul tema della sospensione cautelare delle sentenze tributarie – il legislatore introduce nel decreto n. 546 del 1992 la disposizione dell'art. 47 bis per la “*sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie*”; ebbene con detta disposizione resta confermata per il giudizio di primo grado la forma di tutela cautelare dell'art. 47 (sospensione dell'atto impugnato fino alla sentenza) e per il giudizio di appello l'unica misura (comma 7) è quella dell'abbreviazione dei termini.

Quanto alla sentenza Cass. n. 2845 del 2012, – che sceglie di non tener conto, o forse di ignorare, o comunque di non confutare la precedente n. 7815 del 2010 – essa adopera argomenti a dir poco semplicistici sulla base dei quali può sembrare che la soluzione della *vexata quaestio* stesse lì, a portata di mano, sotto gli occhi di tutti, ovvia, evidente, luminosa (e forse proprio per questo abbagliante), e a tutti invece sfuggisse!

Ma, non è buona regola diffidare di ciò che appare scontato?

Che vale dire che “*l'art. 373 è un'eccezione propria del ricorso per Cassazione, come tale applicabile anche per quanto riguarda il ricorso per Cassazione avverso una sentenza delle commissioni tributarie regionali, non essendo prevista, in questo caso, alcuna speciale e diversa disciplina per il ricorso per Cassazione*” quando la disposizione dell'art. 49 esclude che possa applicarsi l'art. 337 e con esso anche l'art. 373?

E, di fronte al carattere se non residuale certamente sussidiario dell'applicazione delle norme del c.p.c. (artt. 1 e 49 del d.lgs.), di fronte alla tradizione dottrinale che da sempre rimarca le differenze proprie ed originali del processo tributario rispetto al processo civile e di fronte al principio costituzionale della legittima diversità delle forme e delle garanzie processuali anche per ciò che riguarda la tutela cautelare (v. *ex multis* C. Cost. n. 165 del 2000, secondo la quale la previsione, nel processo tributario, di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive alla sentenza di primo grado doveva ritenersi “*priva di copertura costituzionale rispetto all'art. 24 e invece rimessa alla discrezionalità del legislatore*”), come può, detta sentenza n. 2845/2012, affermare che quella interpretazione “*costituzionalmente orientata*” (che do-

vrebbe condurre ad ammettere la sospensione *ex art. 373 c.p.c.*) “*elimina in radice una possibile discriminazione irragionevole ristabilendo, per quanto riguarda il ricorso per Cassazione avverso una sentenza delle Commissioni tributarie regionali la garanzia costituzionale della tutela cautelare, in senso non difforme da quella che è assicurata rispetto al ricorso per Cassazione avverso qualsiasi altra sentenza*”?

Penso non debba dimenticarsi che le norme del c.p.c. si applicano al processo tributario secondo la regola dell’art. 1 secondo comma del d.lgs. n. 546 del 1992, vale a dire: *a)* in quanto compatibili e *b)* in quanto lo stesso decreto non disponga autonomamente con norme di disciplina specifica (ovviamente rispondenti alla specialità e specificità del processo tributario, che muove dall’impugnazione di un atto impositivo).

E non è forse vero che l’incompatibilità tra la disciplina del processo tributario e la sospensione cautelare dell’esecutività delle sentenze è “di sistema”, perché il titolo dell’esecuzione fiscale non è costituito dalle sentenze bensì dagli atti dell’Amministrazione tributaria?

E, ancora, non è forse vero che nella materia delle misure cautelari il d.lgs. n. 546 del 1992 ha norme sue proprie, specifiche e sistematicamente coerenti, tra le quali l’art. 47, l’art. 49 e lo stesso art. 68? Art. 68 che non ci sembra possa essere letto come nella sentenza della Corte Cost. n. 149 del 2012, ossia come “*disciplina dettata prevalentemente a tutela dell’Amministrazione*”. Ci sembra, infatti, del tutto evidente che il pagamento frazionato e in misura quantitativamente proporzionata al risultato del giudizio sull’impugnazione dell’atto tributario costituisce esso stesso una misura cautelare, che è posta al fine di bilanciare e contemperare i contrapposti interessi – l’uno privato e l’altro pubblico, non lo si dimentichi! – e le contrapposte esigenze del singolo contribuente da una parte (non versare l’intero tributo imposto pur nel caso di rigetto del ricorso, come invece dovrebbe avvenire se, invece della norma speciale dell’art. 68 primo comma *lett. a)* si dovesse applicare la regola dell’esecutività delle sentenze dettata dall’art. 337 c.p.c.) e dell’Amministrazione dall’altra (riscuotere una quota progressivamente maggiore del tributo quanto più si consolida, nei gradi del giudizio, l’infondatezza del ricorso).

E quando dovesse applicare l’eccezione del 373 c.p.c., il giudice non si troverebbe dinanzi, ad ostacolo, la tassativa disposizione dell’art. 68 *lett. c)* secondo la quale dopo la sentenza emessa in grado di appello il tributo *deve essere pagato* per il residuo ammontare, oltre quello che già il contribuente ha dovuto pagare dopo l’accoglimento parziale del ricorso nel primo grado del giudizio, secondo quanto è disposto sub *lett. b)*?

Non è forse vero che art. 373 c.p.c. (sospensione dell’esecutività della

sentenza, dalla quale a carico del contribuente risulti un obbligo di pagare il tributo e dunque sospensione dell'esecuzione di tale obbligo) e art. 68 (doverosità del pagamento del tributo in pendenza del processo) sono disposizioni *incompatibili* l'una con l'altra? onde pretenderne la coesistenza nel medesimo testo normativo e la contemporanea astratta applicabilità significherebbe dar corpo ad un *monstrum* di logica giuridica?

È d'obbligo ricordare che l'argomento interpretativo detto *apagogico* o *ab absurdo* o altrimenti detto "*del legislatore ragionevole*" si pone ad ostacolo a che un enunciato normativo sia interpretato nel senso in cui ne derivi una disposizione *assurda*; e nel nostro caso l'*absurdum* sta – mi sembra – proprio nella incompatibilità di effetti giuridici cui l'applicazione della sospensione *ex art. 373 c.p.c.* condurrebbe rispetto alla disposizione dell'art. 68 cit. che disciplina proprio l'eseguibilità provvisoria delle sentenze dei giudici tributari: ne risulterebbe, infatti, una impossibile coesistenza delle due norme (antinomia), contrastante con il verosimile presupposto della coerenza dell'ordinamento. L'incompatibilità, che si verifica quando gli effetti giuridici che le due norme fanno discendere dalla medesima situazione (es: una sentenza di rigetto del ricorso) si pongono in contrasto o in conflitto tra di loro (l'esecutività della sentenza è sospesa *ex art. 373 c.p.c.* e dunque la riscossione del tributo non può aver luogo, pendente l'impugnazione, mentre l'art. 68 impone il pagamento del tributo e legittima la riscossione), mi sembra qui di tutta evidenza.

Considerazione finale (che – per carità! – non suoni irrispettosa del travaglio interpretativo del quale le stesse due sentenze danno ragione): di fronte alle (supposte) complessità e difficoltà interpretative dell'art. 49, quali emergono dalle argomentazioni svolte dai giudici rimettenti (vedi nelle sentenze n. 217 del 2010 e n. 149 del 2012 della Corte Costituzionale) e alle stesse incertezze dalle quali quei giudici appaiono tormentati, non sarebbe "meglio" – quando ci si convincesse della necessità di omologare il processo civile e il processo tributario sotto il profilo dell'esecutività (e delle sue *eccezioni*) delle sentenze – togliere quelle difficoltà e quelle incertezze e, tagliando alfine il nodo, dichiarare illegittimo:

o, finalmente, lo stesso, tormentato, art. 49;

o – con maggior coerenza sistematica, credo, rispetto all'impianto dell'intero sistema processuale del d.lgs. n. 546 del 1992 – l'art 47 nella parte (il comma settimo) in cui, nel dettare la disciplina degli effetti della sospensione dell'atto impugnato, dispone che "*gli effetti della sospensione cessano alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado*", così che, una volta prolungati gli effetti della sospensione oltre il giudizio di primo grado, cadrebbe anche la tassatività dell'applicazione dell'art. 68;

o, con la stessa coerenza sistematica, proprio la norma che nel d.lgs. n.

546 del 1992 disciplina l'esecuzione provvisoria delle sentenze dei giudici tributari, ossia l'art. 68, *nella parte in cui non prevede che la riscossione frazionata del tributo possa restare sospesa ope iudicis quando ricorrano "gravi e fondati motivi" (art. 283 c.p.c.) o quando dalla suddetta riscossione possa derivare al contribuente "un grave e irreparabile danno" (art. 373 c.p.c.)?*

Meglio ancora sarebbe l'intervento di un autorevole collegio delle sezioni unite o anche, alfine, del legislatore con una legge interpretativa dell'art. 49 o con nuova disciplina della tutela cautelare nel processo tributario nel senso indicato dalla Corte Costituzionale.

\* \* \*

Aggiungo un'esortazione estemporanea e fuori tema, accompagnata dalla considerazione che nelle repubbliche democratiche la giustizia (anche tributaria) sta nell'applicazione della legge (anche tributaria); un'applicazione saggia, prudente e adeguata, certo, quanto è necessario e doveroso in ciascun caso. L'esortazione è questa: convinciamoci tutti una buona volta che il ritenere la doverosa contribuzione tributaria una *rapina di ricchezza privata* consumata dallo Stato ai danni dei cittadini è una sciocchezza la cui siderale altitudine (di più: proiettata, oltre la "sieve", verso l'infinito) è pari a quella sulla quale si trovano altre sciocchezze tipo "*la proprietà è un furto*" e "*un uomo vale l'altro e nessuno è indispensabile*" e "*largo ai giovani*"; onde può ben affermarsi che le rivolte fiscali sono una delle manifestazioni tipiche del degrado civile e della decadenza di un paese. Quanto gli storici osservarono a proposito della rivolta di popolo capeggiata dal Masaniello di allora contro l'improvvida gabella sulla frutta, che "*rozza e incolta, la plebe non chiedeva che di cambiare nella speranza che le cose mutassero in meglio, senza alcun raziocinio e senza capire dove fosse il suo bene*", può esser tenuto, infatti, come modello o paradigma di ogni rivolta.

## La cessione di una partecipazione non totalitaria non configura trasferimento d'azienda

PROF. AVV. GIUSEPPE CORASANITI

Associato di diritto tributario nell'Università degli Studi di Brescia

### SOMMARIO:

1. *Premessa*. 2. *Il caso e la soluzione elaborata dalla Commissione tributaria regionale della Puglia*. 3. *La funzione antielusiva e la rilevanza degli effetti economici finali in luogo di quelli giuridici nella giurisprudenza di merito e legittimità*. 4. *Imposta di registro come "imposta d'atto": irrilevanza di elementi extratestuali e inapplicabilità del principio del cd. "divieto dell'abuso del diritto"*. 5. *Conclusioni*.

### 1. *Premessa*

Nell'ambito dell'imposta di registro si riscontra, in giurisprudenza, notevole incertezza circa l'individuazione della natura e della funzione dell'articolo 20 del d.p.r. n. 131 del 1986. Tale articolo dispone che l'imposta di registro deve applicarsi, a prescindere dal titolo o dal *nomen juris* attribuito dalle parti, tenendo conto "*della natura intrinseca e degli effetti giuridici degli atti*". Parte della recente giurisprudenza, anche di legittimità, ha ritenuto di poter attribuire a tale norma una funzione ben più generale rispetto a quella che la collocazione nel testo unico delle imposte di registro suggerirebbe, vale a dire una funzione antielusiva. L'attribuzione di una simile funzione alla norma *de qua* si è realizzata allorché sono state poste all'attenzione dei giudici tributari alcune operazioni di conferimento in società di immobili ovvero di aziende, anche gravati da finanziamenti ipotecari, accollati alla società conferitaria, seguite, entro breve tempo, dalla cessione della totalità delle partecipazioni sociali nei confronti di soggetti terzi. Proprio tale ultima cessione è stata considerata, dall'Agenzia delle entrate e da parte della giurisprudenza, come l'epilogo di una concatenazione di atti finalizzati ad eludere l'altrimenti più onerosa disciplina applicabile all'operazione di cessione dell'immobile o dell'azienda<sup>1</sup>. Vi è dunque la tendenza ad attribuire rilevanza, ai fini della de-

<sup>1</sup> Cfr. S. LA ROSA, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. Dir. tributario*, 2010, 785 ss, per il quale elusione e antielusione fiscale costituiscono due facce della stessa medaglia, nel senso che "*i comportamenti elusivi in realtà assumono tale connotazione giuridica solo come conseguenza degli interventi antielusivi che mirano a contrastarli; di osservare, in altri termini, che la nozione giuridicamente rilevante dell'elusione fiscale dipende sempre dalle norme che regolano l'antielusione; e, a monte di tutto, di affermare la necessità che all'esame dei problemi di natura disciplinare suscitati dalle norme sull'elusione fi-*

terminazione dell'imponibile dell'imposta di registro, all'"effetto economico finale" che si viene a realizzare con la cessione al terzo acquirente delle partecipazioni, del bene immobile o dell'azienda conferita, che viene dunque assoggettata all'imposta di registro al lordo delle eventuali passività gravanti sui beni stessi. Secondo questo orientamento interpretativo, la possibilità di attribuire una funzione antielusiva all'articolo 20, d.p.r. n. 131 del 1986, discenderebbe proprio dalla formulazione della norma che, riferendosi alla natura intrinseca e agli effetti degli atti, suggerirebbe di individuare l'imposta dovuta in ragione della "causa reale" dell'operazione complessivamente realizzata, prescindendo così dal *nomen juris* attribuito dalle parti all'atto e dagli elementi risultanti dall'"assetto cartolare" dello stesso, attribuendo così rilievo all'"intento negoziale oggettivamente unico" che sarebbe stato perseguito dalle parti e che sarebbe individuabile proprio alla luce dell'(ultimo) atto di cessione del bene immobile o dell'azienda. Incidentalmente, si noti che riconoscendo un simile potere "assorbente" delle precedenti operazioni di conferimento all'operazione finale di cessione, si dovrebbe determinare una ridefinizione dei soggetti passivi dell'avviso di liquidazione della maggior imposta di registro accertata: destinatario, infatti, non dovrebbe essere la società conferitaria, bensì il soggetto acquirente dell'immobile o dell'azienda<sup>2</sup>. Nei confronti di una simile ricostruzione, tanto la dottrina<sup>3</sup> quanto parte della giurisprudenza, cui deve aggiungersi anche la sentenza in commento ritengono che tale ricostruzione della funzione dell'articolo 20 si ponga in contrasto<sup>4</sup> con l'evoluzione normativa della norma.

*scale, vengano anteposte delle riflessioni di carattere generale proprio sugli astratti profili teorico-sistematici dei rapporti tra l'elusione e l'antielusione".*

<sup>2</sup> In questi termini si è espressa la Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez I, 27 gennaio 2010, n. 18, *Fisconline* che ha accolto il ricorso presentato dalla società conferitaria che lamentava proprio il difetto di legittimazione passiva.

<sup>3</sup> G. MARONGIU, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del "diritto" e l'abuso del potere*, in *Dir. e prat. trib.*, 2008, 1067 ss.; G. ZIZZO, *Sull'elusività del conferimento d'azienda seguito dalla cessione della partecipazione* (nota a Comm. Trib. Prov. Firenze, sez. XX, 5 novembre 2007, n. 150), in *Giust. Trib.*, 2008, 277; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto nella indefettabile prospettiva del "vantaggio fiscale"*, in *Corriere trib.*, 2009, 2325 ss.; E. DELLA VALLE, *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in *Rass. Trib.*, 2009, 375 ss.; G. STANCATI, *Riqualificazione negoziale e abuso della clausola antielusiva nell'imposta di registro*, in *Corriere trib.*, 2008, 1685 ss. Sia consentito il rinvio a G. CORASANITI, *Sui profili "elusivi" dei conferimenti societari nell'imposta di registro*, in *Obbl e contr.*, 2007, 433 ss.; ID., *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Padova, 2008, 468 ss.

<sup>4</sup> G. STANCATI, *op cit.*, definisce tale ricostruzione "antistorica".

## **2. Il caso e la soluzione elaborata dalla Commissione tributaria regionale della Puglia<sup>5</sup>**

Il caso sottoposto all'attenzione dei giudici tributari origina da una cessione di quote di partecipazione da parte di un socio in una società in accomandita semplice nei confronti degli altri tre soci accomandatari. Tale cessione è stata considerata dall'A.f. come elusiva in quanto "di fatto" avrebbe realizzato una cessione di azienda occulta. In primo grado il ricorso del contribuente era stato rigettato, accogliendo così la tesi dell'Ufficio. L'Ufficio giungeva a tali conclusioni a seguito di una valutazione complessiva della fattispecie basata sul fine ultimo che il contribuente avrebbe perseguito, corroborata da una serie di altri elementi, quali l'unitarietà sostanziale degli atti posti in essere (costituzione della s.a.s., aumento di capitale e cessione delle quote) e il carattere istantaneo in cui tutte quelle operazioni erano state poste in essere. I giudici di secondo grado, ritenendo tale ricostruzione "*contraddittoria e palesemente insufficiente*", hanno ritenuto di non ravvisare abuso del diritto e elusione nella riorganizzazione aziendale realizzata mediante il conferimento d'azienda in una *newco* seguita dall'immediata cessione delle azioni di quest'ultima da parte della società conferente, in quanto si tratterebbe di atti indipendenti tassabili quindi autonomamente. Nel motivare la propria censura, i giudici richiamano la giurisprudenza della Comm. trib. prov. di Milano, 5 novembre 2010, nn. 388 e 389 che ha avuto modo di affermare l'inesistenza dell'abuso del diritto e dell'intento elusivo in quelle operazioni di conferimento di beni e cessione di partecipazioni che, oltre a rientrare nell'ambito delle scelte che l'imprenditore può compiere nel determinare l'assetto organizzativo della propria impresa, costituiscono anche atti non collegati da assoggettare ad imposizione autonomamente. I giudici inoltre rilevano come in primo grado si sia dato seguito alla teoria dell'unicità sostanziale degli atti posti in essere, sebbene l'Ufficio avesse contestato solamente l'ultimo atto, vale a dire la cessione delle partecipazioni. Tale argomento consente di cogliere pienamente la diversità degli orientamenti giurisprudenziali sull'argomento. Se nella sentenza in commento l'articolo 20 è interpretato come imposta che grava sul singolo atto, nella tesi dell'Ufficio la presunta complessità dell'unico negozio posto in essere (la cessione dissimulata sotto l'ombrello del conferi-

<sup>5</sup> Ci si riferisce alla Sent. n. 354 del 29 dicembre 2011 della Commissione tributaria regionale della Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Cerase), pubblicata in questo Massimario a pag. 53, secondo cui "*é possibile ipotizzare una cessione di azienda, in luogo della dichiarata cessione delle quote sociali, soltanto nel caso in cui la società ceda l'intero pacchetto di partecipazioni a terzi. Ne consegue che non si concretizza elusione nel caso in cui non venga ceduta anche la partecipazione più piccola, ma la stessa rimanga in capo ad uno dei soci originari*".

mento) giustificerebbe la contestazione di tale unico negozio, con la conseguente irrilevanza del precedente atto di conferimento. La mancata contestazione di questi ultimi, invece, è stata letta dai giudici pugliesi come un riconoscimento della legittimità e della correttezza della loro avvenuta tassazione. A sostegno della propria interpretazione, i giudici richiamano l'articolo 21, d.p.r. n. 131 del 1986 che prevede, nel caso di atto contenente una pluralità di disposizioni, la tassazione di ognuna di esse, a giustificazione del fatto che analogo regime impositivo non può ritenersi applicabile nel caso di atti differenti e distinti. Inoltre nelle motivazioni della sentenza si richiama l'articolo 176 del Tuir, il quale, nell'ipotesi di conferimento di azienda seguito da cessione di partecipazioni, attribuisce valore neutrale al conferimento per consentire alla successiva cessione di godere del regime di *participation exemption*. Il fatto che una norma contempli espressamente la fattispecie oggetto di giudizio consentirebbe di escludere la possibilità di ravvisarvi come sotteso qualunque intento elusivo. Dopo aver contrastato la ricostruzione dell'Ufficio, i giudici si soffermano su un altro aspetto, relativo questa volta al concetto di cessione di azienda. Viene, infatti, osservato come nel caso di specie il proprietario dell'azienda non fosse uno dei soci, bensì la società in accomandita semplice, vale a dire un soggetto distinto non solo dal socio conferente (il quale quindi non può aver perseguito un intento elusivo), ma anche dalla molteplicità degli altri soci accomandatari, i quali pure non hanno totalmente subito gli effetti della cessione d'azienda. Infatti, il passaggio interessante della sentenza *de qua* è rappresentato dal fatto che la cessione delle partecipazioni non è avvenuta integralmente, essendo rimasta una parte di esse in capo ad uno dei soci originari. Secondo i giudici, una cessione di azienda, per essere tale, deve riguardare la totalità delle sue partecipazioni e qualora ciò non avvenga non si avrà cessione di azienda. Sviluppando ulteriormente il proprio ragionamento, i giudici osservano infine come sarebbe del pari impossibile pretendere di assoggettare ad imposizione quel socio che, avendo mantenuta inalterata la propria posizione in seno alla società ed anzi avendola incrementata per effetto del conferimento effettuato dal socio conferitario, resta del tutto estraneo alla cessione stessa.

### **3. La funzione antielusiva e la rilevanza degli effetti economici finali in luogo di quelli giuridici nella giurisprudenza di merito e legittimità**

Come già accennato, esiste un recente solco giurisprudenziale, soprattutto di legittimità<sup>6</sup>, che ritiene di poter attribuire all'articolo 20 d.p.r. n. 131 del

<sup>6</sup> Cfr. Cass. 30 giugno 2011, n. 14367, in *Fisconline*; Cass. 25 febbraio 2002, n. 2713, in *Foro it.*, 2002, I, 3424, con nota di S. Di Paola; Cass. 23 novembre 2001, n. 14900, in *Giur.*

1986 una funzione ben più ampia rispetto a quella che la collocazione della norma suggerirebbe. Ripercorrendo le ragioni che hanno spinto all'elaborazione di una simile soluzione, è possibile richiamare la sentenza della Corte di Cassazione 23 novembre 2001, n. 14900, secondo la quale “anche se non potrà prescindersi dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali nella individuazione della materia imponibile, dovrà darsi preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali. La funzione antielusiva sottesa alla disposizione in esame, emerge dunque con chiarezza, mentre l'insistito richiamo alla autonomia contrattuale ed alla rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli “economici”, riferiti alla fattispecie globale), restando necessariamente circoscritto alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, finirebbe per sovvertire gli enunciati criteri impositivi”. Secondo la Corte di Cassazione quindi, una serie di negozi strutturalmente e funzionalmente collegati fra loro nella produzione di un unico effetto giuridico devono essere considerati, secondo un'interpretazione “economicistica”<sup>7</sup> dell'articolo 20, d.p.r. n. 131 del 1986, come un fenomeno unitario ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, lasciando così in secondo piano l'interpretazione della volontà negoziale sottesa all'atto. Più recentemente la Commissione tributaria di Reggio Emilia, sentenza 9 ottobre 2009, n. 109 con riferimento ad un'ipotesi di conferimento di un terreno agricolo gravato da mutuo ipotecario seguito dalla cessione delle partecipazioni sociali della società conferitaria, ha avuto modo di affermare, pur non richiamando espressamente l'articolo 20 citato, che “*laddove il testo unico dell'imposta di registro stabilisce che il prelievo tributario è applicato sulla base dell'intrinseca natura dell'atto, si ritiene che l'interprete – avuto riguardo ai canoni ermeneutici di cui all'art. 1362 ss. c.c. – deve individuare l'esatta regolamentazione degli interessi perseguiti dai contraenti anche per il tramite di negozi collegati e pattuizioni non contestuali*”<sup>8</sup>. Dopo aver aderito all'orientamento giurispru-

*Imposte*, 2002, 624; Cass. 7 luglio 2003, n.10660. I primi commenti a tali sentenze sono stati di S. DONATELLI, *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1341; F. PEDROTTI, *Conferimento di ramo d'azienda e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente: regime tributario indiretto*, in *Boll. Trib.*, 2003, 1314.

<sup>7</sup> Cfr. Notariato, Studio n. 95/2003/T, *imposta di registro. Elusione fiscale e riqualificazione degli atti*, in [www.notariato.it](http://www.notariato.it).

<sup>8</sup> Conforme a tale conclusione A. MONTESANO-B. IANNELLO, *Imposta di registro e imposte ipotecaria e catastale*, Milano, 1998, 99, per i quali “si può soltanto far riferimento al comportamento complessivo delle parti (anche successivo alla stipulazione dell'atto) nei limiti in cui esso è idoneo a ricostruire, ai sensi dell'articolo 1362, codice civile, la volontà dei contraenti espressa nell'atto”.

denziale di legittimità secondo il quale l'imposta di registro deve essere applicata tenendo conto "dell'effetto economico unico" che la concatenazione di singoli atti ha realizzato anche alla luce di elementi extratestuali, i giudici giustificano la propria decisione richiamando il principio del divieto dell'abuso del diritto<sup>9</sup>. Difatti secondo la Commissione, l'operazione di conferimento e successiva cessione realizzerebbe non solo un indebito vantaggio fiscale, ma consentirebbe di perseguire molteplici obiettivi commerciali, finanziari, contabili, integrando così un comportamento abusivo desumibile dalla volontà delle parti, dal contesto fattuale e giuridico in cui la transazione è stata posta in essere, anche alla luce del breve lasso temporale trascorso tra atto di conferimento e cessione. Sostenendo la natura abusiva del comportamento posto in essere e quindi attribuendo (seppur implicitamente) all'articolo 20 del d.p.r. n. 131 del 1986 una funzione antielusiva, la Commissione giunge a riconoscere che l'onere probatorio di un simile intento debba gravare sull'Ufficio il quale, nel caso di specie, aveva superato tale prova.

#### **4. *Imposta di registro come "imposta d'atto": irrilevanza di elementi extratestuali e inapplicabilità del principio del cd. "divieto dell'abuso del diritto"***

A sostegno della natura di imposta d'atto dell'articolo 20, d.p.r. n. 131 del 1986 è possibile richiamare una sentenza, anch'essa di merito, della Commissione tributaria II grado di Bolzano. Non si tratta di un caso isolato nel panorama giurisprudenziale: anche la stessa Corte di Cassazione, prima di cambiare orientamento al riguardo, aveva (correttamente) affermato come il sistema applicativo dell'imposta di registro debba ritenersi incentrato esclusivamente sull'esegesi dell'atto, risultando irrilevanti eventuali elementi *extratestuali* desunti *aliunde*<sup>10</sup>. Con la sentenza 20 maggio 2009, n. 36, la Commissione tributaria II grado di Bolzano si è pronunciata su un atto di conferimento di terreni agricoli gravati da un contratto di finanziamento ipotecario in una società in accomandita semplice cui aveva fatto seguito l'accollo del debito alla società conferitaria in sede di conferimento, senza che su tale accollo si fosse espressa la banca creditrice del soggetto conferente/debitore originario. Nel caso sottoposto all'attenzione dei giudici di Bolzano, per altro, non si è nemmeno assistito ad un successivo atto di cessione delle partecipazioni

<sup>9</sup> Principio di derivazione costituzionale ripreso ed elaborato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sent. 23 dicembre 2008, n. 30055, in *Fisconline*.

<sup>10</sup> Cfr. Cass., 17 dicembre 1988, n. 6902; Cass., 29 marzo 1983, n. 2239, in banca dati *Big, Ipsoa*.

sociali. Dinanzi ad una simile fattispecie l'Ufficio, sfruttando la presunta "apertura" interpretativa offerta dall'articolo 20 del d.p.r. n. 131/1986, aveva sostenuto la natura elusiva del negozio posto in essere in quanto, attraverso l'impiego legittimo di una pluralità di negozi (il conferimento di beni immobili in società), sarebbe stata realizzata (i.e. dissimulata) una cessione di immobili con conseguente risparmio dell'imposta di registro dovuta. Una simile soluzione non è stata condivisa dai giudici di seconde cure i quali, qualificando l'imposta di cui all'articolo 20 come un'"imposta d'atto", hanno concluso per l'irrelevanza di qualsiasi evento successivo all'atto registrato e ad esso estraneo. Questa sentenza unitamente ad altre dello stesso tenore<sup>11</sup>, non fa altro che dar seguito a quelle perplessità, già da tempo sollevate da dottrina unanime, sulla possibilità di attribuire all'articolo 20, d.p.r. n. 131/1986 una funzione che vada oltre quella di imposta di mero atto. A ben vedere, infatti, l'articolo 20 non rappresenta altro che la duplicazione dell'articolo 19 della legge di registro previgente nonché una specificazione dell'articolo 8 del r.d. n. 3269 del 1923, il quale disponeva che "*Le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, se anche non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*". In quest'ultima norma, infatti, non si specificava a quali effetti si dovesse fare riferimento, se giuridici o economici, tanto è vero che la cd. "scuola Pavese" aveva individuato negli effetti economici l'oggetto della valutazione<sup>12</sup>. Al contrario nel testo dell'articolo 20 del d.p.r. n. 131 del 1986 la specificazione "giuridici" è espressamente contemplata, di modo che, coerentemente con l'impianto normativo del testo unico delle imposte di registro, all'A.f. è consentito prescindere dal *nomen juris* attribuito dalle parti all'atto e, guardando ai reali effetti civilistici<sup>13</sup> ad esso sottesi, operare una riqualificazione giuridica dell'atto, senza poter in ogni caso attribuire rilevanza a qualsiasi altro elemento estraneo all'atto sottoposto a re-

<sup>11</sup> Cass, sent. 26 novembre 1990, n. 353 in *Rass. Trib.*, 1990, II, 299.

<sup>12</sup> Tale corrente dottrinale tuttavia venne smentita dalla giurisprudenza di legittimità citata nella nota precedente nonché dal legislatore per effetto dell'introduzione dell'articolo 20, d.p.r. n. 131/1986. Partendo dalla formulazione di cui all'articolo 8 della legge del registro del 1923, autorevole dottrina è giunta alla conclusione per cui tale norma può essere definita come una fonte di una clausola generale antielusiva nel sistema tributario italiano, non limitata quindi all'imposta di registro, cfr. G. FALSITTA, *L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaristica italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, 602-604.

<sup>13</sup> In assenza di specifiche deroghe, è pacifica la rilevanza ai fini tributari ed in particolare ai fini delle imposte indirette, delle categorie civilistiche, cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova 1992, p. 118 ss.; E. DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 154; nonché in giurisprudenza Cass, sent. 29 marzo 1983 n. 2239, in *Riv. legisl. fisc.*, 1983, 1366.

gistrazione. Applicando quindi correttamente l'articolo 20 del d.p.r. n. 131/1986, ci si deve limitare esclusivamente alla riqualificazione giuridica dell'atto in base agli effetti giuridici che esso è idoneo a produrre, non potendosi legittimare la considerazione, ai fini della qualificazione della fattispecie, di atti o effetti successivi e autonomi, come la giurisprudenza poc'anzi citata invece sosterebbe. Per poter condividere tale ultima soluzione, sarebbe necessario poter individuare, all'interno del t.u. delle imposte di registro, una disposizione analoga a quella di cui all'articolo 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973. In effetti, tale norma potrebbe ritenersi richiamata per effetto di quanto disposto dall'articolo 53 *bis* del d.p.r. n. 131 del 1986 che estende alle imposte di registro, ipotecaria e catastale "le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti" del d.p.r. n. 600 del 1973. Autorevole dottrina<sup>14</sup>, tuttavia, pur a fronte di un simile e generico richiamo, non ritiene applicabile alle imposte d'atto l'articolo 37 *bis* citato, in quanto quest'ultimo, dotato di natura sostanziale<sup>15</sup> per il fatto di imporre al contribuente il divieto di porre in essere atti o comportamenti elusivi, "per poter transitare nel sistema delle imposte indirette avrebbe avuto bisogno di una norma che lo inserisse nel contesto delle regole sostanziali...". Ad una simile soluzione sembrerebbe aver aderito la stessa Agenzia delle entrate<sup>16</sup>, la quale ha lasciato intendere come il rinvio di cui all'articolo 53 *bis*, d.p.r. n. 131 del 1986 si debba limitare alle sole norme o parti di esse relative ai poteri di indagine e di controllo di cui al d.p.r. n. 600 del 1973. Del resto, a sostegno della tesi per cui all'articolo 20 del d.p.r. n. 131/1986 non possa ricondursi alcuna funzione anti elusiva o anti abusiva, è possibile portare un'ulteriore considerazione di carattere sistemico: laddove nel testo unico delle imposte di registro si è voluto riconoscere all'Ufficio il

<sup>14</sup> M. BASILAVECCHIA, *I nuovi poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale*, Studio n. 68–2007/T del Consiglio nazionale del notariato, in [www.notariato.it](http://www.notariato.it). In senso conforme si vedano A. TOMMASINI, *Elusione e abuso del diritto nel sistema dell'imposta di registro*, in *Corr. Trib.*, 2012, 1033; si veda inoltre F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Trib.*, 2001, 326 s; L. DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 3110 ss., che parla di "sanzionabilità" della cd. "elusione codificata", cioè quella a fronte della quale esiste una norma di contrasto, come è l'articolo 37*bis*.

<sup>15</sup> Sulla natura sostanziale dell'articolo 37 *bis* si veda G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv. Dir. tributario*, 2010, 521, per il quale l'articolo 37 *bis* non può essere qualificato come norma sostanziale, in quanto, composto da otto commi concernenti regole di diversa natura. Deve essere più correttamente definito come un enunciato "complesso". Per un'analisi della dottrina a sostegno invece della natura procedimentale dell'articolo 37*bis*, si veda V. LIPRINO, *L'abuso di diritto nell'esperienza francese*, in *Rass trib.*, 2009, 473, nota 76.

<sup>16</sup> Cfr. Agenzia delle entrate, circ. 4 agosto 2012, n. 28/E.

potere di assoggettare a tassazione l'atto prescindendo dalla qualificazione o efficacia giuridica dello stesso, questo è stato espressamente previsto, come nel caso dei trasferimenti tra coniugi o parenti in linea retta (art. 26, t.u.), di mandato irrevocabile a vendere senza obbligo di rendiconto (art. 33, t.u.), di dichiarazione di nomina trascorsi i tre giorni dalla stipulazione del contratto per persona da nominare (art. 32, t.u.), ovvero ancora in tema di trasferimento delle pertinenze, accessioni e frutti pendenti (art. 24, t.u.). Autorevole dottrina<sup>17</sup> ha (giustamente) osservato come in simili circostanze l'intento perseguito sia quello di "prevenire ed arginare fenomeni elusivi", ma che solo rispetto a tali fattispecie sia riconducibile un simile intento. In generale, infatti, "l'imposta di registro colpisce l'atto avendo precipuo riguardo al suo contenuto giuridico, nel presupposto che vi sia una corrispondenza tra il tipo contrattuale e il substrato economico dell'operazione"; di conseguenza il legislatore, laddove ha ritenuto di dover reprimere fenomeni elusivi caratterizzati da una discrasia tra schema negoziale adottato dalle parti e scopi pratici perseguiti, lo ha previsto espressamente. Considerazioni di carattere logico-sistematico inducono quindi a ritenere che proprio per la specificità delle previsioni antielusive all'interno del testo unico delle imposte di registro non si possa ritenere esistente anche una regola generale destinata a tal fine e nemmeno che quanto previsto nelle norme antielusive speciali poc'anzi menzionate possa essere esteso oltre l'ambito applicativo proprio di tali norme. A sostegno dell'incapacità dell'articolo 20 d.p.r. n. 131 del 1986 ad assolvere la funzione che parte della giurisprudenza citata gli vorrebbe (erroneamente) attribuire, vi è un'ulteriore considerazione relativa alla natura dell'imposta *de qua*. Essendo l'imposta di registro un'imposta d'atto<sup>18</sup>, la funzione interpretativa<sup>19</sup> dell'articolo 20 del d.p.r. n. 131 del 1986 deve essere circoscritta al momento della registrazione dell'atto stesso, con conseguente irrilevanza di qualsiasi vicenda che da esso sia estraneo, come il suo trasferimento, la sua novazione, nullità (art. 38 t.u.) o annullabilità successive o ancora il compor-

<sup>17</sup> G. MARONGIU, *op cit.*, 1084 ss.

<sup>18</sup> Sull'imposta di registro come imposta d'atto si vedano A. UCKMAR, *La legge del registro*, I, Padova, 1928, 197 ss.; A. URICCHIO, *Commento all'art. 20 t.u.*, in d'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 180; R. PIGNATONE, *L'imposta di registro*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, IV, Padova, 1994, 166 ss.; V. DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano, 1987, 50, A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1961, 141 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2005, 613 ss.; G. MARONGIU, *op. cit.*, 1082 ss..

<sup>19</sup> G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 244 ss. attribuisce all'articolo 20 una funzione interpretativa e di qualificazione dei negozi a cui non può quindi essere assegnata una funzione analoga all'articolo 37 bis del d.p.r. n. 600 del 1973.

tamento adottato dalle parti del negozio<sup>20</sup>. Che l'imposta debba colpire unicamente il singolo atto inoltre si ricava dall'analisi dell'articolo 176, comma 3, d.p.r. n. 917 del 1986, laddove viene attribuito valore neutrale al conferimento seguito da cessione delle partecipazioni, per consentire l'utilizzo del regime di *participation exemption*, ovvero ancora dall'analisi dell'articolo 21, d.p.r. n. 131 del 1986 ai sensi del quale qualora l'atto contenga più disposizioni tra esse collegate, la tassazione deve avvenire su ciascuna di esse in modo autonomo, come se fossero atti distinti, salvo che per il legame di interdipendenza fra esse esistenti, non si debba considerare l'atto come "complesso" assoggettandolo dunque ad un'unica imposta. Posto che ad una simile logica conclusione è giunta anche l'Agenzia delle entrate, non si può fare a meno di rilevare come una tale previsione normativa porti ad escludere qualsivoglia capacità dell'articolo 20 in commento di espandere il proprio ambito applicativo a fattispecie ad esso estranee e nemmeno (nell'accezione che se ne fa all'interno dell'articolo 21) ad esso collegate. Volendo anche dare seguito alla soluzione interpretativa adottata dall'Ufficio e in molteplici circostanze avallata in sede giurisprudenziale, non si fatica ad arrivare ad un punto di grande incertezza con riferimento al termine decadenziale, entro il quale l'Ufficio potrebbe pretendere di recuperare la maggiore imposta accertata. La possibilità di valutare elementi extratestuali anche distanti dall'atto sottoposto a registrazione, infatti, non consentirebbe di individuare un momento preciso dal quale far decorrere il termine per l'esercizio dei poteri dell'Ufficio. La mancanza di una norma al riguardo, sebbene gli Uffici tendano ad individuarla in modo inconferente e forzato nell'articolo 76, commi 1 e 2 del d.p.r. n. 131 del 1986<sup>21</sup>, rappresenta un ulteriore elemento a conferma della natura di imposta d'atto dell'articolo 20 che sull'atto inevitabilmente si basa non solo ai fini impositivi, ma anche a quelli accertativi e liquidativi<sup>22</sup>. Inoltre, in tutti i casi in

<sup>20</sup> Cfr. Comm. trib. Bologna, sent. 7 luglio 2009, n. 80 e Comm. trib. prov., Rimini, sent. 4 dicembre 2006, n. 169, Cass. 7 marzo 1978 n. 1123; id. 16 ottobre 1980 n. 5563; id. 17 dicembre 1988 n. 6902, nelle quali si afferma che se da un lato l'Ufficio ha il dovere e il potere di ricostruire, attraverso un'indagine complessiva dell'atto e delle sue clausole la reale natura dello stesso, senza fermarsi quindi al *nomen juris* attribuito dalle parti, non può in ogni caso andare al di là della qualificazione civilistica e degli effetti giuridici che quell'atto è idoneo a produrre.

<sup>21</sup> Ai sensi del quale l'imposta deve essere richiesta nel termine decadenziale di cinque anni dal giorno in cui avrebbe dovuto essere presentata la richiesta (comma 1) ovvero entro il termine di tre anni che decorrono dalla data di registrazione dell'ultimo atto che completa la formazione del negozio complesso "a fattispecie progressiva" (comma 2).

<sup>22</sup> A sostegno della natura di imposta d'atto è possibile richiamare la disciplina relativa alle procedure di controllo sulle autoliquidazioni di cui all'articolo 3 *ter*, d.lgs. n. 463/1997 ai sensi del quale "gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle im-

cui gli Uffici hanno contestato l'elusività delle operazioni di conferimento-cessione, hanno sempre fatto riferimento al breve lasso di tempo intercorso tra le stesse, come se esso costituisca un elemento costitutivo della fattispecie elusiva. Tuttavia, gli stessi Uffici omettono di indicare quale dovrebbe essere un lasso di tempo "non sospetto" e del resto non potrebbero farlo, in quanto tale specificazione spetterebbe unicamente al legislatore che, non essendo mai intervenuto al riguardo, evidentemente non considera il fattore temporale come un elemento costitutivo per l'applicabilità dell'articolo 20, d.p.r. n. 131 del 1986. Una volta dimostrata l'inconferenza di qualsiasi soluzione interpretativa, volta ad attribuire all'articolo 20 del d.p.r. n. 131/1986 una funzione antielusiva, ne consegue l'altrettanta infondatezza di quella tendenza, ravvisata nella sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia citata, che vorrebbe attribuire all'articolo *de quo* una funzione anti abusiva. Posto che il principio di divieto dell'abuso del diritto deve la sua origine a pronunce giurisprudenziali, che ne farebbero discendere l'esistenza dai principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione di cui all'articolo 53 della Costituzione, mentre non trova conforto alcuno nel dettato normativo, esso viene utilizzato, come nel caso della sentenza di merito poc'anzi citata per censurare, come contrarie ai principi dell'ordinamento tributario, quelle operazioni di conferimento di immobili o aziende in società seguite dalla cessione totale delle partecipazioni nella società conferitaria. Una simile ricostruzione tuttavia contrasta con il principio di riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, per effetto del quale deve esistere una norma che consenta all'A.f. di considerare elusivo un dato comportamento poiché altrimenti da abuso del diritto del contribuente si passa ad abuso del potere dell'A.f. e del giudice che legittimi un simile comportamento<sup>23</sup>.

### **5. Conclusioni**

La sentenza in commento contribuisce a confermare lo stato di incertezza giurisprudenziale attorno alla ricostruzione della natura e della funzione dell'articolo 20 del d.p.r. n. 131 del 1986, portando tuttavia una serie di elementi a favore della soluzione, unanimemente sostenuta in dottrina e da parte della

*poste e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, apposito avviso di liquidazione...*". Ai fini del presente discorso preme rilevare come, sebbene tale norma si riferisca alla procedura di controllo dell'autoliquidazione dell'imposta principale (così come definita dall'articolo 42, comma 1, d.p.r. n. 131/1986), l'Ufficio in tale circostanza deve basare il proprio controllo unicamente sugli "elementi desumibili dall'atto".

<sup>23</sup> In questo senso si veda Comm. trib. reg. Emilia Romagna, Rimini, sez II, sent. 5 maggio 2011, n. 184.

giurisprudenza, che vede nell'articolo 20, d.p.r. n. 131 del 1986 una norma interpretativa dell'imposta d'atto priva di qualsiasi altra funzione che non sia allo stesso circoscritta. In tale sentenza, inoltre, emerge chiaramente come la diversa impostazione di partenza, basata sul concetto di articolo 20 come imposta d'atto o come norma antielusiva, porti a concepire diversamente non solo la portata applicativa della norma, ma anche le modalità di contestazione degli atti posti in essere. Il concetto di "complessità" del negozio avanzata dall'Ufficio finisce, infatti, con il legittimare una contestazione "unica" che riguarda l'ultimo (e secondo tale interpretazione, l'unico) atto posto effettivamente in essere (la cessione), mentre l'interpretazione opposta dell'articolo 20 in commento individuata dalla Commissione tributaria e corroborata da quanto previsto dall'articolo 21 del d.p.r. n. 131 del 1986 e dall'articolo 176, comma 3, Tuir, consente di escludere da un lato la sussistenza di qualsivoglia intento elusivo e dall'altro l'unicità del negozio, legittimando così il rigetto della contestazione mossa dall'Ufficio. Uno dei motivi che hanno fondato il rigetto della pretesa erariale nella sentenza analizzata ha riguardato il concetto di cessione di azienda. I giudici, infatti, hanno rilevato come tale trasferimento, per realizzarsi (e quindi eventualmente per poter giustificare la comunque inconferente pretesa dell'Ufficio) deve riguardare l'intero pacchetto partecipativo e non solo una parte di esso. In tale ultimo caso, infatti, non di cessione di azienda si potrebbe parlare, bensì di cessione di quote partecipative, con conseguente inconfigurabilità della fattispecie sulla base della quale l'Ufficio aveva fondato tutta la propria contestazione, riguardando quest'ultima proprio l'asserita cessione (occulta ed elusiva) dell'azienda. I giudici, inoltre, richiamando altra giurisprudenza di merito, hanno ritenuto di poter escludere l'elusività dell'operazione posta in essere, adducendo a giustificazione la libertà dell'imprenditore di adottare le scelte che gli paiano più opportune al fine di ottenere un (lecito) risparmio di imposta; una simile conclusione, seppur condivisibile, avrebbe potuto essere maggiormente sviluppata, approfondendo in particolare il tema dell'assenza di un principio generale di divieto di abuso del diritto nell'ordinamento italiano che, invece, nelle parole dei giudici, pare trovare legittimazione<sup>24</sup>, pur non trovando applicazione. Si tratta, quindi, di una sentenza condivisibile nella motivazione, sia sotto il profilo logico-sistematico, sia sotto il profilo normativo-sistematico che, se da un lato si pone coerentemente in linea con la dottrina e la giurisprudenza di legittimità più antica,

<sup>24</sup> Cfr. sent. Comm. trib. reg. Emilia Romagna, *cit*, nella quale invece si afferma chiaramente come nell'ordinamento italiano manchi una clausola generale antielusiva, riguardando, anche l'art. 37 bis, fattispecie ben determinate. Con la conseguenza che non ha senso, secondo i giudici, ragionare in termini di elusività o antielusività con riferimento alle imposte indirette.

dall'altro attende una (giusta e) meritata conferma anche dall'attuale giurisprudenza di legittimità che consenta di "riportare" l'articolo 20 alla sua naturale e costituzionalmente<sup>25</sup> accettabile funzione.

<sup>25</sup> Solamente un'interpretazione come quella prospettata nella sentenza analizzata consente, infatti, di rispettare non solo il principio di riserva di legge nell'individuazione del presupposto impositivo di cui all'articolo 23, Cost., ma anche di rispettare il principio di iniziativa economica privata di cui all'articolo 41 Cost. e del principio di capacità contributiva. In questo senso V. UCKMAR-R. DOMINICI, *Registro (imposta di)*, in *Digesto discipline privatistiche*, XII, Torino, 1999, 260; B. SANTAMARIA, *Registro (imposta di)*, in *Enc. del dir.*, XXXIX, Milano, 1988, 542; M. A. FERRARI, *Registro (imposta di)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991.

## Intervento a margine della c.d. ultrattività del giudicato esterno tributario

DOTT. ENNIO ATTILIO SEPE

Presidente della Commissione tributaria regionale della Puglia  
Sostituto Procuratore Generale della Corte di Cassazione

1. La finalità di ogni processo, inteso come procedimento giurisdizionale, è quella di pervenire ad una soluzione permanente e stabile del conflitto di interessi oggetto della lite giudiziaria. Tale effetto si realizza anche a conclusione del processo tributario. Se anche nel capo III del titolo II del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, manca ogni riferimento alla distinzione tra impugnazioni ordinarie e straordinarie, così come alla nozione di cosa giudicata formale, è indubbio il passaggio in giudicato della sentenza. Ciò è agevolmente desumibile dalla previsione di un *numerus clausus* di mezzi di impugnazione e dall'essere la loro proponibilità condizionata al rispetto di un termine decorrente dalla pronuncia della sentenza, oltre che dagli artt. 69 e 70 del citato decreto, che richiamano espressamente il passaggio in giudicato della sentenza. Il rinvio contenuto nel comma 2 dell'art. 1 dello stesso decreto consente di richiamare l'art. 324 c.p.c., che delinea il concetto di cosa giudicata formale identificabile nella tendenziale definitività della sentenza, allorché non più soggetta o assoggettabile ai mezzi di impugnazione ivi elencati. Pertanto, è da ritenere che anche per la sentenza del giudice tributario il passaggio in giudicato è collegato alla non esperibilità delle impugnazioni c.d. ordinarie, che ne rendono incontrovertibile il *decisum*, esposto soltanto all'incertezza delle eccezionali circostanze integranti i motivi di impugnazione straordinaria (decorrente, per i termini di proposizione, non dalla pronuncia della sentenza, ma dalla scoperta dei vizi).

Il passaggio in giudicato formale determina, quale logica conseguenza della cosa giudicata, la sanatoria di tutte le nullità della sentenza, in virtù del principio della conversione dei vizi di nullità della sentenza in motivi di gravame, sancito dall'art. 161, comma 1, c.p.c., nonché e soprattutto l'effetto del giudicato sostanziale di cui all'art. 2909 c.c. (*“L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa”*). L'oggetto di tale giudicato è in funzione della tesi che si segue nel concepire il processo tributario, vale a dire se il processo è di annullamento di atti normativamente predeterminati, con carattere costitutivo (al potere impositivo dell'Amministrazione è correlato l'interesse legittimo del contribuente al corretto esercizio di tale potere) oppure di accertamento nega-

tivo del rapporto, con carattere dichiarativo, più che di annullamento dell'atto impositivo (che non assumerebbe neppure consistenza di atto autoritativo). Si può tuttavia affermare che è divenuta assolutamente prevalente l'impostazione dichiarativistica secondo la quale oggetto del processo tributario è la tutela di diritti soggettivi, con una cognizione estesa al merito e, quindi, all'accertamento del rapporto. La giurisprudenza della Suprema Corte si è orientata per una soluzione sincretistica, nel senso che, pur riconoscendo al giudice tributario la cognizione dell'atto, come nelle ipotesi di "impugnazione-annullamento", la estende anche al rapporto tributario, in un giudizio di "impugnazione-merito", perché diretto alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva dell'accertamento dell'A.f., quando la contestazione cada sulla esistenza e la misura dell'obbligo tributario.

Interessante è l'impostazione di recente dottrina, secondo cui, in una obbligazione strutturalmente complessa qual è quella tributaria, è ineliminabile un momento prettamente costitutivo nella struttura del prelievo tributario. Se dal verificarsi del presupposto d'imposta insorge immediatamente un rapporto contributivo fondamentale o "di cornice", occorre l'attività dichiarativa del contribuente o provvedimento dell'Amministrazione perché si concretizzi in un rapporto di debito-credito d'imposta: il presupposto d'imposta svolge un ruolo funzionalmente primario ma strutturalmente secondario nella nascita del debito che richiede l'ulteriore passaggio dato dalla dichiarazione o dall'accertamento, quali atti costitutivi del debito e non del rapporto "di cornice".

Ove il provvedimento impositivo sia affetto da meri vizi formali, il giudice si limiterà ad una pronuncia caducatoria di annullamento, al pari di un ordinario processo di tipo costitutivo-demolitorio. Da essa non promanerà alcun vincolo conformativo o, in senso lato, regolamentare, come accade nel giudicato amministrativo di legittimità, per l'Amministrazione, tenuta soltanto, in caso di rinnovazione dell'atto, a non ripetere il vizio che ha determinato la pronuncia di annullamento.

Qualora sia contestata la fondatezza e la esattezza fattuale e giuridica della pretesa, il giudice dovrà esaminarla nel merito e determinare l'entità del debito tributario, riconducendola alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, attraverso la sostituzione di un proprio *dictum* a quello dell'autorità amministrativa. Secondo la menzionata dottrina si tratta di un provvedimento giurisdizionale doppiamente costitutivo, che si sovrappone all'ablazione dell'atto di accertamento e si iscrive nell'ambito dell'art. 2908 c.c., in quanto *medium* indispensabile per la concretizzazione del debito tributario e non già con mera funzione dichiarativa.

2. L'effetto del giudicato in senso sostanziale descritto dall'art. 2909 c.c.

è quello di “fa(re) stato ad ogni effetto”. L’espressione richiama l’idea della definitività ed, al tempo stesso, della obbligatorietà, ma nella prospettiva del “giusto processo” secondo le regole formulate dalla riscrittura dell’art. 111 della Costituzione, deve riflettere anche l’esigenza di una tutela effettiva, nel senso di garantire alla parte che ha ragione tutto ciò che il diritto sostanziale ad essa garantisce in base alla decisione giurisdizionale.

Sull’efficacia del giudicato in materia di processo civile si è molto dibattuto, anche perché la genericità della formula adottata dall’art. 2909 c.c. e la varietà dei moduli processuali non consentono di determinare regole univoche.

Se più agevole si presenta la definizione del giudicato nelle azioni di accertamento vero e proprio, ben più incerta è tale definizione nei giudizi di accertamento negativo, alla cui struttura può assimilarsi quella dei giudizi d’impugnazione. Fino al punto di affermare che nei giudizi di accertamento negativo non si determinerebbe un accertamento suscettibile di fare stato.

Tralasciando le considerazioni legate alla inaccettabilità di un risultato (la formazione del giudicato) dipendente dall’esito della lite, basta osservare, come si è rilevato, che nelle azioni di accertamento negativo l’attore si trova, quanto all’oggetto dell’accertamento, nella stessa posizione in cui si trova il convenuto rispetto alla domanda di accertamento positivo. E non è certo prospettabile che, in tal caso, ove il convenuto sia vincitore, manchi una posizione giuridica soggettiva suscettibile di passare in giudicato. Pertanto, nei giudizi di accertamento negativo, il giudicato preclude ad ogni effetto la negazione dell’esistenza di quanto accertato nella sentenza.

Problemi simili si presentano per il processo tributario, nel quale analogo è il ventaglio delle azioni che possono proporsi da parte del contribuente.

Il giudicato più agevolmente definibile è quello relativo ad un’azione di ripetizione di indebito, riconducibile ad un’azione di condanna, nella quale diverrà irretrattabile, sotto il profilo della esistenza-inesistenza, la situazione giuridica soggettiva relativa (il diritto di credito) costituente il presupposto logico-giuridico della pronuncia di condanna.

Maggiori difficoltà presentano, stante il carattere impugnatorio del processo, le azioni di accertamento negativo, in relazione alle quali occorre distinguere a seconda che l’oggetto sia rappresentato da situazioni giuridiche soggettive in senso proprio, ossia l’intero rapporto di debito-credito nascente dal presupposto o, come accade in maniera assolutamente più frequente, da segmenti o aspetti preliminari di tale rapporto.

Nel primo caso, i confini del giudicato appaiono sufficientemente definiti dalla inesistenza-esistenza dell’obbligazione tributaria, mentre, nel secondo caso, stante il contenuto limitato dell’atto impugnato, non verrà in esame l’intero rapporto nascente dal presupposto, ma un “segmento” del rapporto, che

spesso presenta connessioni con altri segmenti e, quindi, il suo accertamento si riflette sull'ulteriore svolgimento del rapporto tributario.

Autorevole dottrina ha effettuato, pur senza pretesa di completezza, una elencazione per tipologia di casi nei quali tali connessioni si verificano:

A) Casi nei quali l'atto impugnato riguardi un profilo "preliminare" rispetto alla obbligazione tributaria, come accade per gli atti relativi alle operazioni catastali oppure per gli atti di diniego o revoca delle agevolazioni fiscali. In queste ipotesi appare evidente che l'oggetto del giudizio non è una situazione giuridica soggettiva in senso proprio (un diritto personale).

B) Casi nei quali l'atto abbia ad oggetto una frazione dell'obbligazione, come accade in occasione delle liquidazioni automatiche (art. 36 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973), degli accertamenti parziali (art. 41 *bis* del decr. cit.). Significativo è l'esempio di un accertamento parziale nel quale sia risultato applicabile al soggetto imponibile il regime di ente non commerciale, con la conseguenza che il giudicato formatosi su tale punto non sembra possa essere considerato irrilevante nel giudizio relativo all'accertamento "globale".

C) Casi nei quali l'atto concerne la determinazione di elementi destinati ad essere rilevanti soltanto ai fini della definizione di un successivo periodo di imposta. Si pensi all'ipotesi in cui la riduzione della perdita registrata in un esercizio implichi un maggiore reddito nell'esercizio successivo oppure a quella in cui la determinazione delle rimanenze finali di un esercizio si traduce nelle esistenze iniziali dell'esercizio successivo.

Si tratta di una elencazione che non ha certo carattere esaustivo, ma semplicemente esemplificativo, estensibile a tutta una serie di casi diversi, non preventivamente individuabili ma da valutare di volta in volta, nei quali le fattispecie presentino elementi suscettibili di proiettarsi con efficacia vincolante in successivi giudizi di determinazione dell'imposta dovuta.

**3.** La Corte di Cassazione ha già avuto occasione di statuire sull'efficacia "ultrattiva" del giudicato in tema di categoria e rendita catastale (Cass. 2011/18923; 2011/29584), di esenzione o agevolazione pluriennale (Cass. 2006/24065; 2011/1198).

Analoghi sono i casi in cui la S.C., dopo qualche tentennamento, ha ritenuto applicabile la c.d. ultrattività del giudicato (SS.UU. 2006/13916) in tema di imposte periodiche: l'accertamento relativo ad un periodo d'imposta è suscettibile di fare stato rispetto a periodi seguenti, senza che trovi ostacolo nell'"autonomia dei periodi d'imposta" prevista, per le imposte sui redditi dall'art. 7 del d.p.r. n. 917 del 1986, secondo il quale "*l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma*". Già tale disposizione incontra significative deroghe sul piano normativo

(come nel caso di “riporto delle perdite”, di “riporto dei crediti d’imposta”, di “rettifica di rimanenze”). È stato, altresì, osservato che l’autonomia delle obbligazioni d’imposta relativi a periodi diversi vale solo a negare la possibile esistenza di un’unica obbligazione corrispondente a più periodi d’imposta o di un rapporto di pregiudizialità–dipendenza tra più obbligazioni sorte in diversi periodi d’imposta, ma non vale ad escludere, e ciò proprio per la periodicità del tributo, che possano esistere elementi rilevanti ai fini della determinazione del dovuto comuni a più periodi d’imposta o che l’accertamento giudiziale del modo di essere dell’obbligazione relativa ad un singolo periodo d’imposta possa implicare anche l’accertamento di una questione capace di “fare stato”, con forza di giudicato, nel giudizio relativo all’obbligazione sorta in un diverso periodo d’imposta. In altri termini, “se è vero che l’autonomia dei periodi d’imposta comporta l’indifferenza della fattispecie costitutiva dell’obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori del periodo considerato, è altrettanto vero che una siffatta indifferenza trova ragionevole giustificazione solo in relazione a quei fatti che non abbiano caratteristica di durata e che comunque siano variabili da periodo a periodo (ad es. la capacità contributiva, le spese deducibili): ma ben vi possono essere – ed effettivamente vi sono – elementi costitutivi della fattispecie a carattere (tendenzialmente) permanente, in quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi d’imposta”.

4. Per dare un inquadramento sistematico al problema sopra esaminato la dottrina ha elaborato una più ampia nozione di effetti giuridici, nel senso che oggetto del processo e, quindi, del giudicato non sono soltanto situazioni giuridiche soggettive in senso proprio (l’intero rapporto di debito-credito nascente dal presupposto) ma anche elementi parziali o preliminari suscettibili di “fare stato” in un processo successivo nel quale ritornano in esame e che sia connesso o collegato al precedente in cui su di essi si è formato il giudicato. Sono stati definiti effetti giuridici preliminari, identificati dalla giurisprudenza della S.C. appunto come elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente (v. anche Cass. 2011/18923; 2011/20029). Da considerare “effetti” (e non fatti), suscettibili di essere accertati con efficacia di giudicato sono le qualificazioni giuridiche (“ente non commerciale”, “soggetto non residente”, “bene d’interesse storico–artistico”, ecc.), che se anche non si risolvono in comandi, presentano l’attitudine a determinare, in situazioni specificamente “qualificate”, il comportamento dei soggetti dell’ordinamento.

Torna allora utile quella dottrina, già richiamata, secondo la quale tra la previsione astratta della norma tributaria (“norma cornice”) e la realizzazione

dell'effetto ultimo (cioè l'obbligazione tributaria) esiste una serie di passaggi intermedi di cui il fatto (inteso come modificazione della realtà fenomenica) costituisce solo il primo gradino, occorrendo per l'effetto finale che l'elemento fattuale venga mano a mano specificato attraverso successive qualificazioni intermedie costituenti effetti "preliminari".

L'estensione automatica del giudicato non opera tra tributi diversi, ma con riferimento soltanto alle imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi (Cass. 2007/11226; 2011/20029). La ragione è che l'effetto preliminare costituisce una qualificazione legata ad una determinata fattispecie *sub specie iuris*, sicchè al variare della fattispecie varia anche la qualificazione.

La proiezione nel futuro degli effetti preliminari trova la sua ragion d'essere nella durevolezza dell'interesse protetto, che giustifica altresì l'efficacia regolamentare da riconoscere al precedente giudicato, che, "stante il suo contenuto precettivo che eccede la definizione del segmento di rapporto oggetto specifico del singolo giudizio e assume il valore di regola dell'agire futuro delle parti, così realizzando l'interesse protetto dalla situazione giuridica accertata in giudizio", è idoneo a condizionare ogni successivo giudizio, immutata restando la situazione fattuale e normativa.

Occorre tuttavia precisare che l'efficacia regolamentare del giudicato tributario non corrisponde all'efficacia conformativa del giudicato amministrativo: infatti l'obbligo di conformarsi al giudicato amministrativo è "esterno" all'accertamento giudiziale e si riporta piuttosto all'obbligo previsto dall'art. 4, comma 2, legge del 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, mentre nel giudicato tributario il vincolo è una conseguenza della stessa struttura della pronuncia giudiziale.

## **La difficile attuazione del federalismo regionale dopo l'adozione del decreto legislativo n. 68 del 2011**

PROF. ANTONIO URICCHIO

Ordinario di diritto tributario e preside della II facoltà di giurisprudenza  
Università di Bari Aldo Moro

Con il decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68, il Governo ha adottato le disposizioni attuative della delega in materia di federalismo regionale. Invero, la disciplina in esame, mentre enuncia l'autonomia di entrata di regioni a statuto ordinario, subito la collega alla spesa, disponendo l'immediata soppressione dei trasferimenti erariali, escludendo altresì vincoli di destinazione per i fondi di carattere perequativo. Invero, l'abolizione dei trasferimenti in favore delle regioni non è nuova, essendo stata già contenuta nel d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 56 quando era stato più largamente utilizzato il modello della compartecipazione ai tributi erariali (modello confermato dalla riforma del federalismo fiscale).

La maggiore attenzione per i profili della spesa emerge appieno dalle disposizioni successive, soprattutto quelle che ne costituiscono il nucleo essenziale quali, in particolare, quelle riguardanti i costi standard per i livelli essenziali delle prestazioni che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale e la definizione degli obiettivi di servizio sia con riguardo alla sanità che per i settori diversi dalla sanità (assistenza, istruzione, trasporto pubblico locale, ulteriori materie individuate in base all'art. 20, secondo comma, l. 42 del 2009). Per effetto dell'art. 13 del decreto, i livelli essenziali delle prestazioni sono stabiliti prendendo a riferimento macroaree di intervento ciascuna delle quali omogenea al proprio interno per tipologia di servizi offerti, indipendentemente dal livello di governo erogatore. La disposizione rinvia a provvedimenti successivi del Governo e ad un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri per la definizione di percorsi di convergenza di costi e di fabbisogni standard e di obiettivi di servizio, nonché le metodologie di monitoraggio e di valutazione dell'efficienza e dell'appropriatezza dei servizi offerti. Specifiche disposizioni sono poi dettate con riguardo a livelli essenziali di prestazioni e costi standard in sanità. Le dimensioni della spesa sanitaria nei bilanci regionali e le inefficienze di tale settore hanno indotto il legislatore delegato a prevedere, già da qualche anno, l'abbandono della spesa storica e la sperimentazione di modelli di finanziamento sulla base dei costi e dei fabbisogni

standard<sup>1</sup>. Come è noto, il fabbisogno sanitario standard costituisce l'ammontare di risorse necessarie ad assicurare i livelli essenziali di assistenza in condizioni di efficienza ed appropriatezza. Esso è determinato, oltre che tenendo conto dei vincoli macroeconomici e di finanza pubblica, applicando a tutte le Regioni i valori di costo rilevati nelle regioni *benchmark* (art. 25 decreto e ss.)<sup>2</sup>. Tali Regioni considerate virtuose (sulle quali basare il calcolo del fabbisogno e del costo standard) sono quelle che hanno garantito l'erogazione dei

<sup>1</sup> Evidenzia A. ZOTTA, *Federalismo sanitario*, in *Contabilità pubblica* rivista on line, che, nel comparto della sanità, "il concetto di spesa storica è superato da molti anni (2001) ed, infatti, da allora annualmente non si opera più un riparto di un fondo nazionale, ma, sulla base di un fabbisogno finanziario nazionale calcolato in base ai LEA da garantire ed alle compatibilità economico finanziarie nazionali, si determina un fabbisogno finanziario per singola regione, adeguato per assicurare i LEA sul proprio territorio; se, nell'anno, la singola regione per garantire i LEA ha un spesa maggiore del fabbisogno finanziario riconosciuto, il disavanzo deve essere ed è totalmente coperto dalla regione stessa, con meccanismi vari (fiscaltà regionale aggiuntiva, aumento dei ticket, risorse da bilancio regionale); in questo senso si può affermare, che essendo tutti i disavanzi regionali obbligatoriamente coperti, da anni il Servizio Sanitario Nazionale non ha in alcun modo contribuito ad incrementare il debito pubblico nazionale; la spesa sanitaria nazionale a differenza di altri settori della spesa pubblica, grazie ad un complesso sistema di *governance* Stato-Regioni, ha rallentato fortemente il suo incremento annuo passando da un 7-10 per cento al 3 per cento degli ultimi due anni.

<sup>2</sup> Stabilisce l'art. 27, secondo comma, d.lgs. 68, cit. "per la determinazione dei costi e dei fabbisogni standard regionali si fa riferimento agli elementi informativi presenti nel Nuovo sistema informativo sanitario (NSIS) del Ministero della salute". Chiariscono i commi 4 e 5 della norma che "il fabbisogno sanitario standard delle singole regioni a statuto ordinario, cumulativamente pari al livello del fabbisogno sanitario nazionale standard, è determinato, in fase di prima applicazione a decorrere dall'anno 2013, applicando a tutte le regioni i valori di costo rilevati nelle regioni di riferimento. Sono regioni di riferimento le tre regioni, tra cui obbligatoriamente la prima, che siano state scelte dalla Conferenza Stato-Regioni tra le cinque indicate dal Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale, in quanto le migliori cinque regioni che, avendo garantito l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza in condizione di equilibrio economico, comunque non essendo assoggettate a piano di rientro e risultando adempienti, come verificato dal Tavolo di verifica degli adempimenti regionali di cui all'articolo 12 dell'intesa Stato-Regioni in materia sanitaria del 23 marzo 2005, sono individuate in base a criteri di qualità dei servizi erogati, appropriatezza ed efficienza definiti con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa intesa della Conferenza Stato-Regioni, sentita la struttura tecnica di supporto di cui all'articolo 3 dell'intesa Stato-Regioni del 3 dicembre 2009, sulla base degli indicatori di cui agli allegati 1, 2 e 3 dell'intesa Stato-Regioni del 3 dicembre 2009. A tale scopo si considerano in equilibrio economico le regioni che garantiscono l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza in condizioni di efficienza e di appropriatezza con le risorse ordinarie stabilite dalla vigente legislazione a livello nazionale, ivi comprese le entrate proprie regionali effettive. Nella individuazione delle Regioni si dovrà tenere conto dell'esigenza di garantire una rappresentatività in termini di appartenenza geografica al nord, al centro e al sud, con almeno una regione di piccola dimensione geografica".

livelli essenziali di assistenza in condizione di equilibrio economico, e, quindi, non assoggettate a piani di rientro sanitari. Nel disciplinare la materia, il legislatore distingue i costi standard per ciascuno dei tre macrolivelli di assistenza: assistenza collettiva, assistenza distrettuale e assistenza ospedaliera, attribuendo rilevanza anche ai fenomeni di mobilità passiva ed attiva dei malati. Senza entrare nel merito delle tecniche di misurazione, appare in ogni caso necessario che la determinazione del costo standard sia seguita da manovre strutturali e di recupero dell'efficienza, soprattutto nelle realtà dove si registrano cospicui disavanzi.

Particolare interesse presentano altresì le disposizioni riguardanti le modifiche ordinamentali e organizzatorie. Il d.lgs. 68 del 2011 istituisce, nell'ambito della Conferenza unificata, la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, quale organismo stabile di raccordo fra Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, presieduta dal Presidente del Consiglio dei Ministri. Tale Conferenza diviene, dunque, il luogo di confronto degli interessi dei vari livelli di governo ed ha la funzione di vigilare sull'applicazione dei meccanismi sanzionatori e quelli di premialità, concorrere alla ripartizione degli obiettivi di finanza pubblica per sottosettore istituzionale; avanzare proposte in tema di determinazione degli indici di virtuosità e dei relativi incentivi nonché riguardo al corretto utilizzo dei fondi perequativi. La Conferenza, inoltre, verifica l'utilizzo dei fondi speciali, in attuazione dell'art. 16 della legge delega n. 42 del 2009 e del comma 5 dell'art. 119 Cost., il funzionamento del nuovo ordinamento finanziario e l'adeguatezza delle risorse finanziarie di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, la realizzazione del percorso di convergenza ai costi e ai fabbisogni standard nonché agli obiettivi di servizio.

Dominato dalle esigenze di riordino finanziario, il decreto legislativo n. 68 interviene anche in materia di entrate, limitandosi a scarse disposizioni, molte delle quali pleonastiche e in larga parte riprodotte di quelle contenute nella delega. L'art. 4, d.lgs. 68, attuativo dell'art. 7, l. 42, cit., stabilisce che, a decorrere dall'anno 2013, le modalità di attribuzione del gettito della partecipazione Iva alle regioni a statuto ordinario (già prevista a partire dal d.lgs. 56 del 2000) sono stabilite in conformità con il principio di territorialità, tenendo cioè conto del luogo di consumo (per gli immobili si fa riferimento al luogo di ubicazione), identificato in quello in cui avviene la cessione di beni ovvero, nel caso di prestazione di servizi, in quello del domicilio del soggetto fruitore<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Osserva F. SCOPACASA, *I criteri di ripartizione dell'Iva nel federalismo fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2370: "tale formulazione fa ritenere che il criterio facoltativo del domicilio del

La compartecipazione al gettito nazionale prodotto dall'Iva viene, dunque, regionalizzata “*su basi di effettività*”<sup>4</sup>, assegnando a ciascuna Regione la quota dell'imposta effettivamente pagata sul proprio territorio. Tale metodo è presumibilmente più attendibile di quello previsto dall'art. 2 del d.lgs. 56/2000 che, invece, si basa sulla “*media dei consumi finali delle famiglie rilevati dall'ISTAT a livello regionale negli ultimi tre anni disponibili*”.

Al fine di rendere più completo il processo di regionalizzazione dell'Iva, l'art. 4 del d.lgs. 68 del 2011 stabilisce che, per procedere al computo della compartecipazione, si renderà necessario tenere conto dei dati rivvenienti dalle dichiarazioni fiscali, comprese “*le transazioni e gli acquisti in capo a soggetti passivi con Iva indetraibile e a soggetti pubblici e privati assimilabili, ai fini Iva, a consumatori finali*”.

La ripartizione della compartecipazione all'Iva sulla base del principio di territorialità previsto dalla riforma potrebbe dare luogo ad una redistribuzione del gettito Iva a favore delle regioni nelle quali più elevato è il livello di consumi (vale a dire le regioni più ricche), dando luogo nel breve termine a squilibri finanziari per le regioni del Sud. A ciò va aggiunto che la compartecipazione all'Iva sulla base del principio di territorialità non sembra nemmeno rispondere al principio vedo/pago/voto, riferibile, invece, ai soli tributi propri.

Procedendo nell'analisi, occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. 68 del 2011, a decorrere dal 2013, alle Regioni viene consentito di ridurre le aliquote dell'Irap sino ad azzerarle. Tale previsione, invero, in qualche modo anticipata dall'art. 40 del d.l. 78 del 2010 con esclusivo riferimento alle Regioni meridionali (invero senza aver successo), viene presentata come manifestazione della riconosciuta “*regionalizzazione del tributo*” e quindi della riappropriazione di autonomia normativa<sup>5</sup>. Prescindendo dal ricorso a tale stru-

soggetto fruitore (può essere identificato) debba intendersi come alternativo e surrogatorio del criterio ordinario costituito dal luogo ove la prestazione è materialmente eseguita.” Si veda ancora A. TREVISANI, *Con il federalismo al via il riordino della fiscalità delle Regioni a statuto ordinario*, in *Corr. trib.*, 2011, pag. 2026; C. BURATTI, *Autonomia e centralismo. Un commento allo schema di d.lgs. in materia di autonomia delle Regioni a statuto ordinario e delle province*, in *Federalismi.it*, 5 gennaio 2011, 9.

<sup>4</sup> Cfr. L. ANTONINI, G. VITALETTI, *L'urgenza del federalismo fiscale e la proposta dell'Alta Commissione*, in *Federalismo fiscale*, 2007, 1, pag. 92-93; si veda anche l'intervento del prof. VITALETTI durante il seminario “Federalismo e politica per il territorio: la svolta dei numeri” in cui afferma “l'Istat, con tutto rispetto, non ha nulla a che vedere con il fisco: un conto sono i consumi fiscali, un altro conto sono quelli statistici. I consumi statistici sono al lordo dell'evasione, i consumi fiscali sono al netto dell'evasione”.

<sup>5</sup> Come ha efficacemente avvertito R. SCHIAVOLIN (*L'imposta regionale sulle attività produttive*, Padova, 2007, pag. 22), “non sembra che il carattere regionale dell'Irap abbia un peso significativo ai fini dell'analisi della fattispecie imponibile, se non sotto il profilo della ripartizione tra le Regioni interessate del valore aggiunto prodotto”. D'altronde, “la struttura del pre-

mento (invero piuttosto improbabile, considerate le note difficoltà finanziarie che affliggono la quasi totalità delle nostre Regioni), va avvertito che la manovrabilità dell'imposta non era nemmeno esclusa in passato, pur se con non trascurabili limiti.

Resta in ogni caso preclusa la possibilità di disporre la riduzione dell'Irap qualora la maggiorazione dell'addizionale regionale all'Irpef sia superiore a 0,5 punti percentuali. Tale divieto troverebbe il proprio fondamento nell'esigenza di impedire che il minor carico fiscale per le attività produttive possa dare luogo a un inasprimento della tassazione reddituale in capo alle persone fisiche<sup>6</sup>. Non si può fare a meno di considerare come la limitazione in esame costituisca una ulteriore contraddizione sia rispetto al principio di autonomia (in forza del quale qualunque valutazione sugli effetti economici e giuridici del prelievo dovrebbe restare affidata alle regioni), sia al principio di responsabilità<sup>7</sup>.

La manovrabilità dell'imposta viene invece confermata sia con riguardo a eventuali incrementi di aliquote (viene, infatti, confermata la previsione di cui all'art. 16, comma 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, secondo la quale l'aliquota potrà essere aumentata di un punto percentuale<sup>8</sup>), sia con riguardo alla differenziazione delle aliquote per settori di attività e per categorie di soggetti passivi. Le Regioni potranno, inoltre, disporre deduzioni dalla base imponibile nel rispetto della normativa comunitaria, ed in specie della disciplina degli aiuti di Stato ovvero prevedere sgravi fiscali per le imprese che assumono nuovi dipendenti. Le riduzioni di aliquote e le altre misure agevolative dovranno restare a carico del bilancio regionale e, quindi, non potranno in alcun modo essere compensate da un incremento di risorse di origine statale<sup>9</sup>.

supposto dell'imposta non ne implica necessariamente il carattere regionale: la medesima fattispecie ben potrebbe infatti essere assunta a fondamento di un tributo erariale”.

<sup>6</sup> Osserva M. BASILAVECCHIA, *Fisco delle Regioni e vincoli costituzionali*, in *Corr. trib.*, 2011, 24, 1930 “si ricava un quadro dotato di un certo equilibrio, nel senso che il rapporto tra oneri di finanziamento regionale gravanti sulla produzione e oneri a carico di persone fisiche e famiglie non sembra doversi radicalmente modificare. Un quadro in cui capacità contributiva e progressività del sistema impositivo sembrano sostanzialmente salvaguardati.”

<sup>7</sup> Cfr. C. BURATTI, *Autonomia e centralismo. Un commento allo schema di d.lgs. in materia di autonomia delle regioni a statuto ordinario e delle province*, in *Federalismi.it*, 5 gennaio 2011, 5–6.

<sup>8</sup> Più precisamente 0,92% ex legge finanziaria 2008, come chiarito dalla risoluzione del Dipartimento delle finanze, Direzione federalismo fiscale, 10 dicembre 2008, n. 13/DF.

<sup>9</sup> È di tutta evidenza come solo le Regioni più ricche potranno “permettersi” misure fiscali di vantaggio con riguardo all'Irap con la conseguenza di aggravare i divari tra le diverse aree del paese. In tal senso M. BASILAVECCHIA, *Fisco delle Regioni e vincoli costituzionali*, cit., pag. 1930, secondo cui “si profila sullo sfondo un gap competitivo non trascurabile tra imprese che

A fronte di riduzioni di gettito, le Regioni potrebbero anche introdurre tributi propri secondo i principi e i vincoli già considerati. I margini piuttosto esigui per l'esercizio di tale potere inducono a ritenerlo poco probabile. Destinato a rimanere inattuato è quindi l'art. 8, comma 1, lettera d) della legge n. 42 del 2009 che sancisce il finanziamento delle spese regionali anche con il gettito dell'irap "sino alla data della sua sostituzione con altri tributi".

Ulteriore strumento di entrata delle Regioni è quello dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche con riguardo al quale l'art. 6, d.lgs. 68 del 2011, detta nuove disposizioni. In forza di tale disposizione, fino al 31 dicembre 2012, rimangono ferme le aliquote dell'addizionale regionale all'Irpef delle Regioni che, alla data di entrata in vigore del presente decreto, sono superiori all'aliquota di base, salva la facoltà delle medesime Regioni di deliberare la loro riduzione fino alla medesima aliquota di base; a decorrere dall'anno 2013 ciascuna Regione a statuto ordinario può, con propria legge, aumentare o diminuire l'aliquota dell'addizionale regionale all'Irpef di base dello 0,9%<sup>10</sup> (detta aliquota di base è stata elevata all'1,23% per effetto del primo comma, art. 28, d.l. 201/2011, convertito nella l. 214 del 2011 già a far data dal 2011):

- a) a 0,5 punti percentuali per l'anno 2013;
- b) a 1,1 punti percentuali per l'anno 2014;
- c) a 2,1 punti percentuali a decorrere dall'anno 2015<sup>11</sup>.

Nell'intento di assicurare applicazione al principio costituzionale di progressività del sistema tributario e, con esso, dell'art. 2, primo comma, lettera h, della delega (recante il principio secondo cui i decreti delegati devono assicurare "la salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio di progressività del sistema tributario")<sup>12</sup>, l'art. 6, quinto comma, consente alle Regioni di

operano in Regioni che potranno tenere basso o addirittura eliminare il prelievo sul valore aggiunto della produzione e Regioni che invece non riescono a sostenere una contrazione del gettito".

<sup>10</sup> È utile ricordare che l'art. 1, comma 10 del d.l. 13 agosto 2011, n. 138 ha anticipato la sola maggiorazione dello 0,5% già al 2012.

<sup>11</sup> L'art. 6, terzo comma, nell'intento di salvaguardare i redditi bassi, stabilisce inoltre che la maggiorazione oltre lo 0,5% non si applica ai redditi ricadenti nel primo scaglione dell'Irpef. Sul tema, R. FANELLI, *L'addizionale regionale strumento efficace del federalismo*, in *Corr. Trib.*, 2011, 25, pag. 2035

<sup>12</sup> Con riguardo a tale norma della delega, osservano P. RUSSO – G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, pag. 1583, che il "valore della previsione risulta più chiaro se si parte dall'idea che essa si rivolge al complesso dei tributi regionali e locali assumendo il sistema tributario erariale come un dato di fatto e si occupa o, forse, sarebbe meglio dire preoccupa di chiarire come i tributi regionali e locali si collocano rispetto all'obiettivo della progressività del sistema e della capacità contributiva. Se questo punto di vista è corretto, la disposizione appare anzi assai interessante

stabilire aliquote dell'addizionale regionale all'Irpef differenziate, anche se esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale<sup>13</sup>. Le Regioni possono, inoltre, introdurre detrazioni in favore della famiglia<sup>14</sup>, anche in sostituzione dell'erogazione di sussidi, voucher, buoni servizio e altre misure di sostegno sociale previste dalla legislazione regionale. La *ratio* della disposizione risiede nell'attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale di cui all'art. 118, quarto comma, della Costituzione, oltre che del *favor familiae* (invero quasi completamente estraneo alla disciplina tributaria delle imposte sui redditi di carattere erariale).

Nonostante tali scintille di autonomia, resta del tutto evidente che lo strumento dell'addizionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, proprio per la sua natura, appare poco aderente ai principi ispiratori del federalismo, non assicurando il rispetto dei principi di trasparenza e del vedo/pago/voto, non potendo il contribuente facilmente distinguere la parte del prelievo rappresentata dall'addizionale regionale da quella dell'imposta erariale<sup>15</sup>.

Con riguardo alle altre forme di prelievo, singolare e sotto certi aspetti sorprendente è la formulazione contenuta nell'art. 8 del d.lgs. 68 del 2011, in forza del quale, a far data dall'1 gennaio 2013, numerosi tributi minori regionali (tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, tasse sulle concessioni regionali ed imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili) sono "trasformati" in "tributi propri delle Regioni". Prescindendo dal valore delle formule definitorie adoperate dal legislatore, resta da chiarire se si tratta di tributi propri derivati od autonomi. Pur se istituiti con legge statale, tali tributi possono essere soppressi dalle Regioni. Ciò mette in crisi, la qualifica-

per la parte che attiene alla progressività del sistema proprio nella misura in cui limita la posizione del complesso dei tributi regionali e locali alla mera <non alterazione> del criterio di progressività".

<sup>13</sup> Cfr. C. DE VINCENTI, *Lo spezzatino dell'Irpef nel decreto sul federalismo regionale*, in [www.nelmerito.com](http://www.nelmerito.com), 25 marzo 2011.

<sup>14</sup> Secondo L. ANTONINI, *La rivincita della responsabilità. A proposito della nuova legge sul federalismo fiscale*, in *Quaderni della Sussidiarietà*, pag. 17, "Oggi le Regioni non possono intervenire sull'addizionale regionale all'Irpef: dati i limiti imposti dalla legislazione statale, così un single paga la stessa addizionale Irpef di una famiglia con cinque figli a carico. Una volta attuato il federalismo fiscale, le Regioni potranno considerare i carichi familiari nelle loro imposte, ad esempio nell'addizionale Irpef".

<sup>15</sup> Così A. GIOVANARDI, *La fiscalità delle regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, pag. 1633.

zione come tributi propri derivati<sup>16</sup> (l'art. 7, comma 1, lettera c, legge delega 42, citato, attribuisce alle Regioni il potere di modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria, ma non quello di abrogare i tributi istituiti con legge dello Stato). Allo stesso tempo, non sembra che tali tributi possano essere intesi come tributi propri autonomi trovando la propria fonte nella legge statale.

Sembra quindi delinearci una sorta di *tertium genus* tra tributi propri autonomi e derivati<sup>17</sup>; si tratta di tributi derivati quanto all'originaria istituzione ma poi propri sotto il profilo della regolamentazione. In forza di tale doppia natura, sembra comunque che gli stessi tributi, se soppressi dalle Regioni, possano essere da queste nuovamente reistituiti.

Agli ulteriori tributi regionali non inclusi nel predetto elenco, invece, viene riconosciuta natura di tributi propri derivati. Tra questi rientrerebbe la tassa automobilistica la cui disciplina è affidata alle Regioni, ai sensi dell'art. 8, comma 2 del d.lgs. 68 del 2011, entro i limiti massimi di manovra stabiliti dalla legislazione statale.

In tema di lotta all'evasione fiscale, l'art. 9, comma 1, del d.lgs. 68 del 2011 precisa che verrà riversato direttamente alle Regioni l'intero gettito derivante dall'attività di recupero fiscale riferita ai tributi propri derivati ed alle addizionali di competenza regionale. Tanto in continuità con quanto previsto dall'art. 2, comma 10 del d.lgs. 23 del 2011 in tema di federalismo municipale ed in attuazione dell'art. 2, comma 2, lett. d), della legge delega n. 42 del 2009 che, tra i principi e criteri direttivi generali, esprime il principio del coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, nonché la previsione di meccanismi di carattere premiale nei confronti degli enti territoriali. È attribuita alle Regioni anche una quota del gettito riferibile al loro concorso nell'attività di recupero fiscale in materia di Iva, commisurata all'aliquota di compartecipazione. La norma demanda, infine, ad apposita convenzione, sottoscritta tra ciascuna Regione e l'Agenzia delle entrate, la determinazione delle modalità di condivisione degli oneri gestionali connessi alla predetta attività di recupero fiscale<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Fisco delle Regioni e vincoli costituzionali*, cit., pag. 1930.

<sup>17</sup> Tesi in qualche modo immaginata in tempi non sospetti da G. SELICATO, *L'Irap nella finanziaria per il 2008: nasce il tertium genus tra tributi propri e impropri delle Regioni*, in *La Finanza Locale*, 2008, n. 9, pag. 44, secondo cui "può così ipotizzarsi un *tertium genus* di tributi regionali, introdotti dalla legge statale ma successivamente trasferiti alla competenza del legislatore regionale cui viene demandato il compito (*rectius* l'obbligo) di restituirli, nonché la disciplina di dettaglio nel rispetto dei rigorosi limiti stabiliti a livello centrale".

<sup>18</sup> Cfr. A. TREVISANI, *Con il federalismo al via il riordino della fiscalità delle Regioni a statuto ordinario*, in *Corr. Trib.*, 2011, 25, pag. 2031.

L'art. 10, comma 4, del d.lgs. 68 del 2011 stabilisce l'obbligo per le Regioni di stipulare una convenzione con l'Agenzia delle entrate circa le attività di controllo, di rettifica della dichiarazione, di accertamento e di contenzioso dell'Irap e dell'addizionale Irpef. Tanto al fine di evitare sovrapposizioni di ruoli e complicazioni ai contribuenti. Il legislatore ha, dunque, preso atto di un affidamento all'Agenzia delle entrate già fortemente diffuso tra le Regioni *ex art. 57, comma 2, del d.lgs. 300 del 1999*; ad oggi, infatti, in quasi tutte le Regioni le suddette attività sono già disciplinate da convenzioni con l'Agenzia delle entrate.

L'art. 38 del d.lgs. 68 del 2011, infine, prevede espressamente la possibilità di adottare tributi regionali autonomi in attuazione dell'art. 7, comma 1, lettera b), numero 3) della legge 42 del 2009 in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale, a decorrere dal 1 gennaio 2013. La stessa norma aggiunge, inoltre, che con legge regionale possono essere istituiti tributi in favore di comuni e province. Tale disposizione, che avrebbe sicuramente meritato maggiore spazio e più compiuta definizione, viene relegata tra quelle di chiusura del decreto a riprova della scarsa attenzione verso i profili dell'autonomia impositiva delle regioni. L'assenza di modelli di prelievo da parte delle norme attuative della delega tradisce probabilmente la sfiducia del legislatore delegato nei confronti del potere normativo di imposizione delle regioni in ordine alla introduzione di nuovi strumenti. La riproduzione della norma della delega senza ulteriori elementi induce a ritenere che il legislatore delegato abbia finito per incorrere nella violazione dell'art. 76 della Costituzione<sup>19</sup>. Non può peraltro sfuggire che norma delegante e norma delegata non possono coincidere; se così fosse si svuoterebbe il senso della delega non soddisfacendo la norma delegata la regola della necessaria e successiva specificazione di quella delegante. Né tantomeno può ritenersi che la rinuncia a definire regole attuative della delega risponda all'esigenza di non

<sup>19</sup> Cfr. A. GIOVANARDI, *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo*, cit., pag. 1637, per i quali "si può certo dire, tornando alle Regioni a statuto ordinario, che se i poteri tributari regionali che emergono dalla delega e dallo schema di decreto non danno piena attuazione al testo costituzionale da cui si desume, come si è visto, la necessità di riconoscere alle Regioni poteri tributari di non irrilevante impatto (e quindi non solo tributi *lato sensu* corrispettivi e di scopo) non abbisognevole di autorizzazioni statali per il loro esercizio e su cui lo Stato non possa discrezionalmente intervenire (la sfera insopprimibile delle competenze su cui possano innestarsi politiche tributarie calibrate sul territorio, sarebbe questa la vera svolta federalista), è del pari vero che, se si adotta un atteggiamento pragmatico, che privilegi fatti, circostanze, momenti storici, non si può che convenire sulla impraticabilità nel momento attuale, stanti le enorme ed inaccettabili differenze tra il nord e il sud del paese, di diverse soluzioni, che spingano sull'autonomia tributaria delle Regioni e sulla conseguente regionalizzazione dei presupposti".

turbare l'autonomia regionale<sup>20</sup>, dovendo la norma delegata comunque provvedere all'individuazione di quei principi di coordinamento che dovranno assicurare un'adeguata flessibilità fiscale pur se con basi imponibili distribuite in modo tendenzialmente uniforme sul territorio nazionale (art. 2, comma 2, lett. *bb*, legge delega)<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> Tale preoccupazione viene avvertita da L. PERRONE, *I tributi regionali propri derivati*, in *Rass. trib.*, 2010, pag. 1598, per il quale “la legge delega, da un lato, sembra lasciare al Governo margini abbastanza ampi per i decreti legislativi per l'adozione dei quali è prevista una sorta di proceduralizzazione; in particolare, l'art. 2 pone i principi e criteri direttivi generali in ossequio al disposto dell'art. 76 della Cost. Da un altro lato, la stessa norma sembra adottare una impostazione riduttiva rispetto agli spazi di autonomia normativa delle Regioni e degli Enti locali che si potevano desumere dal novellato titolo V della Costituzione, probabilmente il legislatore delegante ha voluto evitare (anche di fronte a iniziative estemporanee di qualche Regione a statuto speciale) che si potesse legittimare una potestà normativa a livello regionale e locale disarticolata e disomogenea; si potrebbe quasi definirla <selvaggia> per qualità tipologica più che per quantità”.

<sup>21</sup> Per P. RUSSO – G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema trib.*, cit., pag. 1593 i decreti delegati avrebbero dovuto “elaborare principi di coordinamento più specificamente incidenti sulle scelte di merito in ordine alla conformazione del sistema ossia sulle scelte che attengono alla concreta distribuzione tra i consociati dell'onere di finanziamento delle spese pubbliche mediante i tributi”.

# GARANTE DEL CONTRIBUENTE PER LA PUGLIA

## Relazione annuale – Anno 2011

DOTT. SALVATORE PARACAMPO

Garante del Contribuente per la Regione Puglia

Presidente On. Aggiunto della Corte di Cassazione

già Presidente della Commissione tributaria regionale della Puglia

### SOMMARIO:

*1. Lo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti si va sempre più deteriorando sotto diversi profili, il che è foriero di maggior danno per entrambi. 2. Un primo profilo riguarda la formulazione delle norme. 3. Un altro aspetto del menzionato rapporto, che manifesta sempre più un forte deterioramento, è la mancata sensibilità del Ministero dell'economia e delle finanze verso gli strumenti di tutela del diritto di difesa del contribuente. 4. Analoghe problematiche anche gravi sussistono nel settore della riscossione delle imposte. 5. Se Equitalia ha un bacino di utenza ultraprovinciale, può verificarsi un'ulteriore anomalia processuale che danneggia sempre il contribuente. 6. Le situazioni di disagio per il contribuente sono ancora numerose ed in continuo aumento. 7. Conclusivamente.*

### **1. *Lo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti si va sempre più deteriorando sotto diversi profili, il che è foriero di maggior danno per entrambi***

Mi permetto di affermare ciò non tanto in base alla breve esperienza temporale di Garante del contribuente per la Regione Puglia, ma soprattutto per la mia lunga ed incisiva esperienza di quarant'anni di Presidente di Commissione tributaria (dieci anni da ultimo come Presidente della Ctr della Puglia).

### **2. *Un primo profilo riguarda la formulazione delle norme***

Si dice normalmente che la legge ha come destinatario il cittadino (nella specie il contribuente), ma si dimentica che è necessario che essa sia chiara ed intellegibile nella forma e nella sostanza.

Si assiste purtroppo da alcuni anni ad una prassi nella tecnica normativa che è fortemente censurabile.

Per soddisfare certe esigenze di una rapida approvazione di una legge con il voto di fiducia, si è escogitato il sistema di comporre la stessa di un solo articolo e 1364 commi (vedasi legge finanziaria 2007 n. 296), con grave disagio nella chiarezza e nella comprensione. Successivamente, come nelle recen-

ti manovre del Governo Monti, per modificare una parola o togliere o aggiungere una congiunzione, si è ricorso anche ad artificiose moltiplicazioni di commi e sottocommi con numerazioni latine (36 *undevicies*, 36 *vicies bis*, ecc..., legge n. 148/2011 – legge sviluppo).

Peraltro, lo Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000) ha espressamente previsto (art. 2, co. 4) che le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato e tale norma è stata dimenticata.

E se il legislatore ha imposto il principio della chiarezza e della trasparenza delle norme tributarie, lo ha fatto a ragione veduta anche perché, una certa parte del contenzioso tributario deriva da equivocità delle norme o da difficoltà interpretative.

La legge n. 212 del 2000, che la giurisprudenza di legittimità ha definito una legge costituzionale nella sostanza anche se è una legge ordinaria, è diventata una specie di “formaggio svizzero” con i buchi perché, fin dalla sua approvazione, ogni Parlamento vi ha apportato delle modifiche (da ultimo è stato anche abbattuto pure il principio di irretroattività delle norme tributarie sancito dall’art. 3).

Consegue che un contribuente onesto ed in buona fede, che volesse iniziare un approccio per la comprensione delle norme, avvertirebbe uno stato di gran disagio e preoccupazione, se non di reazione, che si placa solo in parte con il ricorso al tecnico, il quale peraltro trova innanzitutto grave difficoltà nell’assemblare i frammenti di una norma disseminati in diverse leggi e poi imbarazzo per comprendere l’esatta portata della norma così ricostruita.

### ***3. Un altro aspetto del menzionato rapporto che manifesta sempre più un forte deterioramento, è la mancata sensibilità del Ministero dell’economia e delle finanze verso gli strumenti di tutela del diritto di difesa del contribuente***

In effetti, già nei decreti delegati della riforma tributaria del 1972, furono previsti (e giustamente) alcuni mezzi di tutela del fisco nella fase di riscossione delle imposte.

Si pensi per esempio, tra questi, al fermo amministrativo dei veicoli e dei natanti, previsto dall’art. 86 del d.p.r. n. 602 del 1973.

Ebbene, pur essendo un istituto fortemente invasivo nel patrimonio del contribuente debitore, nessuna norma prevedeva un qualsiasi mezzo di difesa per il contribuente. Incominciò allora una “*bagarre*” all’italiana con una moltiplicazione del contenzioso, prima davanti ai Tar con giudizi contrastanti e poi anche davanti all’Autorità giudiziaria ordinaria, per stabilire quale giudice avesse giurisdizione per un’impugnazione dell’atto.

E solo quando il conflitto si articolò anche al più alto livello giurisdizionale, il Governo si rese conto che occorreva un chiaro intervento normativo, per evitare che il cittadino contribuente vagasse da una giurisdizione all'altra, come un moderno Diogene in cerca di un giudice e sprecando tempo e denaro (vedasi d.l. del 4 luglio 2006 n. 223 - c.d. decreto Bersani - conv. nella legge n. 248 del 4 agosto 2006).

Allora viene da chiedersi: come mai si arriva a questo punto?

Perché quando si formulano le norme tributarie sostanziali, queste non vengono riviste anche da un processualista del settore di alto profilo, che valuti l'impatto di esse nel sistema delle garanzie e proponga eventuali modifiche?

A chi compete censurare questa condotta omissiva del Governo se non al Parlamento?

#### **4. *Analoghe problematiche anche gravi sussistono nel settore della riscossione delle imposte***

È noto che, a norma dell'art. 17 del d.lgs. del 25 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".

In virtù di tale norma, vengono riportati in un'unica cartella tutti i debiti risultanti a carico di un determinato contribuente (che ha il domicilio fiscale nell'ambito di competenza del concessionario) a cominciare dall'irpef, l'irap, per finire alle controversie stradali, ai tributi comunali, alle spese processuali civili e penali, ai contributi previdenziali ed assicurativi, ecc..

Al cospetto di un tale atto incomincia per il contribuente una vera "*via crucis*".

Innanzitutto, deve identificare il giudice che abbia la giurisdizione in relazione ad ogni titolo di credito (giudice tributario, giudice ordinario e nell'ambito di questo, il giudice del lavoro, il giudice della esecuzione, il giudice di pace) e poi instaurare tanti separati giudizi quanti sono le diverse giurisdizioni da adire e senza possibilità di unificarli davanti ad un solo giudice.

E se poi si aggiunge che un commercialista non è legittimato ad agire davanti all'Autorità giudiziaria ordinaria, deriva che il contribuente deve farsi assistere anche da un avvocato.

In conclusione, il diritto di difesa del contribuente diventa solo un dato formale ed è invece difficile, se non impossibile, esercitarlo, nonostante l'insediamento della Corte Costituzionale che ha considerato lesione del diritto di difesa le gravi difficoltà obiettive o amministrative da superare per esercitarlo.

A rendere più gravoso il compito del contribuente, sta il fatto (sovente ri-

corrente) che il Concessionario del servizio di riscossione dovrebbe indicare nella cartella, in ossequio all'obbligo imposto dall'art. 7, legge n. 212 del 2000, il termine, le modalità, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa a cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili. Tale indicazione esiste, ma è sempre deficitaria perché non vengono specificate tutte le autorità giurisdizionali competenti in relazione a ciascun titolo di credito, ma si fa riferimento alla sola Commissione tributaria competente.

Tutto ciò induce anche in errore il contribuente, il quale instaura un solo ed unico giudizio davanti al giudice tributario, con conseguenze negative sul piano processuale.

Ed un contribuente che per la tutela dei propri diritti deve affrontare un tale calvario, quale tipo di assenso o di collaborazione all'Amministrazione finanziaria si pensa possa dare?

#### ***5. Se Equitalia ha un bacino di utenza ultraprovinciale, può verificarsi un'ulteriore anomalia processuale che danneggia sempre il contribuente***

In effetti, il Ministero dell'economia ha da poco tempo ristrutturato il Gruppo di Equitalia S.p.A. in tre grandi società dislocate: una al Nord, con sede a Milano; una al Centro, con sede a Firenze ed una al Sud, con sede a Roma.

Con questa riforma il contenzioso tributario nei confronti di Equitalia sarà concentrato nelle predette tre sedi a norma dell'art. 4 d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, il quale prevede che le Commissioni tributarie sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori e dei Concessionari del servizio di riscossione che hanno la sede nella loro circoscrizione.

È vero che in ogni Provincia Equitalia ha istituito una delegazione o un ufficio, ma questi non possono qualificarsi come sede.

In termini più semplici ma spietati, un contribuente residente a Reggio Calabria per instaurare un giudizio per un tributo di qualche centinaio di euro, deve farlo davanti alla Ctp di Roma (sempre che si tratti di atto di riscossione affetto da vizi propri), il che significa che deve affrontare un costo rilevantissimo.

Quale sarà la reazione del contribuente? Non certo di rispetto o di benevolenza di fronte al fisco, ma di rabbia.

Va poi rilevato che, ove in tale contesto il contribuente intenda contestare anche la pretesa nel merito deve fare un altro ricorso davanti alla Ctp nella cui circoscrizione si trova la sede dell'Ufficio impositore.

Si hanno così due ricorsi davanti a due giudici diversi che nessuna norma consente di unificare.

Si impone pertanto un urgente intervento legislativo che, modificando il

citato art. 4 del d.lgs. 546/92, stabilisca che tutti i ricorsi davanti al giudice tributario debbono essere presentati alla Ctp nella cui circoscrizione si trova la sede dell'Ufficio impositore e che la competenza territoriale suddetta resta inderogabile per tale Ufficio ed abbia forza attrattiva anche per le questioni che cumulativamente o separatamente concernano Equitalia.

#### **6. *Le situazioni di disagio per il contribuente sono ancora numerose ed in continuo aumento***

Attualmente l'identificazione del giudice competente a trattare le controversie tra sostituito e sostituto d'imposta è un mistero, non solo perché le SS.UU. della Cassazione hanno in passato ondeggiato con varie sentenze tra il giudice Ordinario e quello Tributario, quanto perché, da ultimo, tale contrasto si è espresso macroscopicamente tra la Sentenza della Cassazione a SS.UU. n. 15031 del 26 giugno 2009 e quella a SS.UU. n. 15047 dello stesso giorno.

Orbene, nessuno intende imporre alla Corte di Cassazione di decidere in un certo modo, però incombe al legislatore di intervenire emettendo delle norme specifiche idonee a risolvere i suddetti contrasti giurisprudenziali (come ha fatto per il caso del fermo) e così evitare che il contribuente si inasprisca maggiormente e ritenga tali situazioni espressioni di "Malagiustizia tributaria".

#### **7. *Conclusivamente***

È auspicabile che il Parlamento ponga un freno a questo degrado dei rapporti tra fisco e contribuente, anche perché si sta prospettando una vera rivoluzione nell'attuale sistema del contenzioso tributario. In effetti, secondo fonti ministeriali, è in preparazione una riforma del processo tributario con l'eliminazione del primo grado di giudizio.

Ora, se è vero che la Carta Costituzionale non prevede espressamente per la giustizia tributaria un doppio grado della giurisdizione di merito, è altrettanto vero, come ha affermato l'Associazione nazionale magistrati tributari, che, "nel nostro sistema processuale generale non esiste processo con un unico grado di merito e tanto meno è giustificabile che il contribuente abbia una tutela giuridica inferiore a quella di chi promuova un giudizio per il danno ad un parafango".

## Equitalia deve pagare il contributo unificato?

DOTT. SALVATORE PARACAMPO

Garante del Contribuente per la Regione Puglia  
Presidente On. Aggiunto della Corte di Cassazione  
già Presidente della Commissione tributaria regionale della Puglia

L'ordinanza n. 154/03/12 emessa il 25 giugno 2012 dal collegio della III sezione della Commissione tributaria provinciale di Foggia è un esempio evidente di un modo non corretto di rendere giustizia nel settore tributario.

Il fatto che ha dato luogo all'emissione di tale ordinanza è il seguente.

Equitalia Sud ha proposto appello alla Ctr – sez. staccata di Foggia avverso la sentenza n. 92/06/2011 emessa dalla Ctp di Foggia il 27.04.2011 ma, al momento della costituzione in giudizio, ha omesso il pagamento del contributo unificato (determinato in euro 1.500) ritenendosi parificata alle Agenzie fiscali e pertanto ha fatto riferimento nel modello regolamentare alla voce “*prestazione a debito*”.

In data 22.02.2012 il funzionario responsabile della sezione staccata di Foggia della Ctr, ritenendo verificata una violazione di legge, ha invitato Equitalia, ai sensi dell'art. 248 del T.u.s.g. 30/05/2002, n. 115, ad effettuare entro trenta giorni il versamento della somma suddetta oltre alla maggiorazione di legge.

Equitalia Sud, con ricorso del 26/02/2012, ha impugnato tale “invito” davanti alla Ctp di Foggia ed ha chiesto contestualmente la sospensione della esecuzione *ex art. 47 d.lgs. n. 546/92*.

La 3<sup>a</sup> sezione della Ctp di Foggia in sede collegiale e previa instaurazione del contraddittorio ha emesso la seguente ordinanza il 25/05/2012.

“Il collegio, letta l'istanza di sospensione, esaminata la documentazione agli atti dei procedimenti; sentite le parti presenti, poiché sussistono i presupposti di legge, sospende l'atto impugnato e fissa l'udienza di merito alla data dell'8/10/2012 alle ore 9,30 davanti alla III sezione. Riserva le spese al definitivo. La parte presente è edotta”.

Questa ordinanza presta il fianco a diverse censure che è opportuno evidenziare.

1. È anzitutto strano che un procedimento di urgenza, instaurato il 26/02/2012, sia stato trattato con tanto ritardo solamente il 25/06/2012, mentre l'art. 47 del d.lgs n. 546 del 1992 al comma secondo impone che la trattazione avvenga nella prima camera di consiglio utile, proprio per le ragioni di

urgenza sottese alla natura dell'azione cautelare. Ma questo è un aspetto marginale che potrà eventualmente interessare il Presidente della Ctr sotto diverso profilo.

2. Più serie invece sono le altre possibili censure. In primo luogo va sottolineato che la giustizia in generale e così anche quella tributaria, non può ricorrere a stampati multiuso per documentare un provvedimento giurisdizionale che incide su situazioni soggettive processuali importanti.

Lo stampato usato dalla Ctp prevede addirittura quattro ipotesi di decisioni teoricamente adottabili su di una richiesta *ex art. 47* citato. La motivazione prestampata non supera la media di "quattro righe" e peraltro è errata almeno per le ultime due ipotesi<sup>1</sup>.

Quale giudizio si può esprimere su questo modo di procedere? Superficialità o fretta?

Forse l'una e l'altra insieme che, agendo in sinergia, determinano aspetti di illegittimità nel procedimento.

3. La censura più negativa dell'ordinanza è quella della "motivazione".

Il citato art. 47 infatti impone che il collegio debba provvedere con un'ordinanza "motivata" non impugnabile.

In sostanza il giudice tributario, investito dell'istanza di sospensione, non può prescindere, esaminando gli atti, dall'esprimere un giudizio, sia pur sommaro, sulla sussistenza o meno dei relativi presupposti sostanziali e processuali dell'azione proposta e deve esteriorizzare tale giudizio con una motivazione sintetica ma congrua e coerente che faccia chiaramente intendere perché è stata accolta o rigettata la richiesta cautelare.

<sup>1</sup> RGR. 1489/12

ORDINANZA n. 154/03/12

IL COLLEGIO, LETTA L'ISTANZA DI SOSPENSIONE; ESAMINATA LA DOCUMENTAZIONE AGLI ATTI DEI PROCEDIMENTI; SENTITE LE PARTI PRESENTI; POICHÉ SUSSISTONO I PRESUPPOSTI DI LEGGE; SOSPENDE L'ATTO IMPUGNATO E FISSA L'UDIENZA DI MERITO ALLA DATA DEL 08/10/12 ALLE ORE 9,30 DAVANTI ALLA 3<sup>a</sup> SEZIONE. RISERVA LE SPESE AL DEFINITIVO. LA PARTE PRESENTE È EDOTTA.

IL COLLEGIO, RILEVATO CHE DALL'ESAME DEGLI ATTI NON SUSSISTONO IL *PERICULUM IN MORA* ED IL *FUMUS BONI JURIS*, RESPINGE L'ISTANZA DI SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO. RISERVA LE SPESE AL DEFINITIVO.

IL COLLEGIO, RILEVATO CHE NON È PENDENTE ALCUN ATTO IN FASE ESECUTIVA, DICHIARA IL NON LUOGO A PROVVEDERE DELL'ISTANZA DI SOSPENSIONE. RISERVA LE SPESE AL DEFINITIVO.

IL COLLEGIO, LETTA L'ISTANZA DI SOSPENSIONE, STANTE L'ASSENZA DELLA PARTE RICORRENTE: DICHIARA IL NON LUOGO A PROVVEDERE. RISERVA LE SPESE AL DEFINITIVO.

FOGGIA, 25/06/12

IL PRESIDENTE  
(dott. Renato Liguori)

Nell'ordinanza *de qua* la motivazione essenziale consta di un solo rigo: "poiché sussistono i presupposti di legge" e quindi non risponde nemmeno ad esigenze di semplificazione e, poiché non dà certezza del giudizio formulato dal collegio, deve considerarsi giuridicamente illegittima. Va sottolineato che l'obbligo della motivazione, sia pure diversamente articolata a seconda della tipologia dei procedimenti, è un principio cardine di tutto l'ordinamento, codificato nel comma sesto dell'art. 111 della Costituzione, che attua esigenze di giustizia e non può essere pretermesso anche se la legge prevede la non impugnabilità dell'atto.

4. È poi noto che i presupposti per la concessione della sospensione della esecuzione dell'atto impugnato sono due:

a) Il *fumus boni juris*: il ricorso, anche a seguito di una *summaria cognitio*, deve apparire ammissibile e fondato;

b) Il pericolo di danno grave ed irreparabile: l'esecuzione del provvedimento può essere sospesa solo se cagiona concretamente all'istante un danno grave e non più riparabile.

Nella specie *de qua* non sussisteva nessuno di tali presupposti, ma il collegio con la formula criptica citata ha detto invece il contrario, senza però spiegarne la ragione e perciò costringendo le parti e gli interpreti a ragionare per ipotesi.

4.1. È controverso che il cosiddetto "avviso bonario" o "informativo" costituisca un atto impugnabile ai sensi dell'art. 19 del d.lgs n. 546 del 1992.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione è stata ondivaga (per l'inammissibilità vedasi *ex pluris* sent. n. 1791 del 28/01/2005; n. 16293 del 24/07/2007 SS.UU.; per l'ammissibilità vedasi *ex pluris* sent. n. 25699 del 9/12/2009 e n. 7344 dell'11/5/2012) e quella ammissiva si presenta sotto alcuni aspetti non evolutiva ed in parte anche creativa e dimentica che tutti i cosiddetti avvisi bonari non hanno carattere esecutivo ma sono presupposto di un ulteriore atto di natura esecutiva espressamente dichiarato impugnabile.

Pertanto, la natura meramente informativa di tali atti è stata ribadita dal legislatore anche di recente, introducendo ed anzi moltiplicandoli in molti casi (si pensi alla comunicazione introdotta con l'art. 77, comma 2 *bis*, del d.p.r. n. 602/73, a seguito del d.l. 15/05/2011 convertito nella legge 12/07/2011, n. 106); si consideri la duplicità di avvisi bonari a scadenza semestrale che Equitalia ha l'obbligo di inviare al contribuente in tutti i casi di riscossione coattiva di debiti fino a 2.000 euro (art. 7, comma 2, par. *gg quinquies*, d.l. 13/05/2011, n. 70, convertito nella legge 12/07/2011, n. 106), prima di intraprendere azioni cautelari ed esecutive.

La questione è complessa e forse richiederebbe un intervento del legislatore soprattutto per regolare un coordinamento ormai diventato improcrasti-

nabile tra i predetti avvisi bonari (che vengono ritenuti dalla giurisprudenza impugnabili) e gli atti successivi già previsti come impugnabili dalla legge.

Nella specie deve presumersi che il collegio abbia ritenuto di aderire alla tesi della impugnabilità dell'invito fatto notificare ad Equitalia dal funzionario della sezione staccata di Foggia della Ctr a norma dell'art. 292, T.u.s.g. 30/05/2002, n. 115.

Si tratta di una presunzione logica, ma le parti processuali non hanno il diritto di conoscere i termini esatti del giudizio?

Questa presunzione logica potrebbe aver indotto il collegio a ritenere "ammissibile" il ricorso cautelare.

4.2. Un aspetto del citato "*fumus boni juris*" è la probabile fondatezza del ricorso ed anche per questo profilo bisogna fare ricorso ad un'altra presunzione logica.

Il collegio in sostanza potrebbe aver "sposato" la prospettazione giuridica formulata da Equitalia, secondo la quale ritenendosi essa equiparata ad un'agenzia fiscale, sussisterebbe per essa una causa di esclusione dal pagamento del contributo.

Purtroppo una tale prospettazione è giuridicamente infondata, perché Equitalia è una società di capitali (costituita con atto notarile in esecuzione dell'art. 3 del collegato fiscale alla Finanziaria 2006) interamente partecipata dall'Agenzia delle entrate (al 51%) e dall'Inps (al 49%) e che ha come oggetto sociale "*l'esercizio dell'attività di riscossione mediante ruolo con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo I, Capo II, ed al titolo II del d.p.r. n. 602 del 29/09/1973; l'attività di riscossione spontanea, liquidazione ed accertamento delle entrate, tributarie e patrimoniali, degli enti pubblici, anche territoriali e delle loro società partecipate, ecc. ecc...*".

Pertanto non si può sostenere che ad Equitalia sia consentita la prenotazione a debito del contributo unificato nel processo tributario sulla base del contenuto dell'art. 158 del Tusg del 30/05/2002 n. 115, giacché tale norma si riferisce innanzitutto alle procedure esecutive (e quella di cui si discute non lo è) ed al processo in cui è parte l'Amministrazione pubblica.

Equitalia non è un'amministrazione del genere perché l'art. 3 del citato Tusg precisa testualmente al comma 1, lett. a) che "*l'Amministrazione pubblica ammessa alla prenotazione a debito è l'Amministrazione dello Stato o altra Amministrazione pubblica ammessa da norme di legge alla prenotazione a debito d'imposte o di spese a suo carico*".

In sostanza questa Equitalia S.p.a. è un nuovo organismo di diritto privato (cfr. sent. 21/04/2010 Corte dei Conti - sez. regionale di controllo per la Calabria) che conserva la sua natura anche se esercita attività pubblica e per-

tanto, in mancanza di una norma espressa, non può equipararsi alle Agenzie fiscali che hanno incontestabilmente diversa natura giuridica.

E, concludendo sotto questo profilo, deve affermarsi che difettava ogni legittimazione da parte di Equitalia ad invocare il beneficio della prenotazione a debito. Questa valutazione doveva già determinare il rigetto del ricorso.

4.3. Affermando la “sussistenza dei presupposti di legge”, il collegio ha ritenuto esistente anche il presupposto del danno grave ed irreparabile ma non ha esteriorizzato nella cosiddetta “motivazione” tale convincimento. Deve anche qui farsi ricorso ad una presunzione, ma sarebbe ridicolo ritenere che l’importo di euro 1.500 costituisca un danno patrimoniale grave ed irreparabile per una Società di capitali. Si è, quindi, indotti a pensare che il collegio abbia valutato la sussistenza dal presupposto in base al danno non patrimoniale inteso come danno all’immagine ed alla figura dell’ente, che in un tale contesto (questa è l’interpretazione di Equitalia) apparirebbe pubblicamente come inadempiente agli obblighi tributari verso lo Stato.

È difficile sostenere anche questa ipotesi, peraltro non esteriorizzata nell’ordinanza.

Basta considerare che se tale metro di valutazione fosse valido, necessariamente lo si dovrebbe ammettere per tutti i contribuenti, perché tutti hanno diritto all’immagine, enti pubblici, territoriali e non, enti privati, liberi professionisti, coltivatori diretti, ecc....

In conclusione, anche il secondo presupposto appare insussistente e peraltro una sua valutazione appariva ultronea ed irrilevante, dal momento che già difettava, incontestabilmente, il primo presupposto e cioè il *fumus boni juris*.

Queste osservazioni potrebbero bastare.

È opportuno però formulare un auspicio per il futuro: che la III<sup>a</sup> sezione della Ctp di Foggia dimentichi questa “buccia di banana”, butti alle ortiche questo stampato “multiuso” e utilizzi in analoghe situazioni la penna tradizionale o il p.c. per redigere un provvedimento in modo conforme alla legge.

*N.d.r. Per una puntuale informazione, la Redazione segnala che, al momento di andare in stampa, la terza sezione della Commissione tributaria provinciale di Foggia, con la sentenza n. 184, depositata il 31 ottobre 2012 (Presidente e Relatore: Antonio D’Ascoli), ha rigettato in toto il ricorso presentato dalla Equitalia Sud S.p.a., al quale si riferiva l’azione cautelare di cui allo scritto che precede.*

## INDICE ANALITICO

	Pag.
AVV. ALESSIO MÀTTERA, <i>Nota del Curatore.</i>	7
LA REDAZIONE, <i>Saluto a Nicola d'Amati.</i>	9
PROF. ANDREA PARLATO, <i>Riflessione su "particolarismo giuridico" e verità processuale nel diritto tributario.</i>	13
 <b>Imposte sui redditi</b>	
IRPEF – Art. 6 del d.p.r. n. 917 del 1986 – Equo indennizzo in favore dei dipendenti statali – D.p.r. n. 3 del 1957 – Personale militare – Legge n. 1094 del 1970 – Risarcimento del danno – Sussiste – Tassabilità – Non sussiste.	15
IRPEF – Sconto sull'energia elettrica a favore di pensionato ex dipendente Enel – Sussumibilità nella categoria dei redditi da lavoro dipendente – Sussiste.	15
IRPEF – Prestazioni erogate agli iscritti dei vecchi fondi di previdenza – Assoggettabilità – Esclusione. <i>Nota dell'avv. Flavio De Benedictis.</i>	15
IRPEF – Plusvalenze – Cessione onerosa di area destinata a verde pubblico attrezzato – Imponibilità – Esclusione.	21
IRPEF – Redditi diversi – Cessione – Plusvalenza – Fattispecie.	22
IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza da cessione – Valore irrisorio – Principio di tutela della buona fede del contribuente – Applicabilità.	22
IRPEF – Plusvalenza da cessione di terreno edificabile – Valore definitivo determinato ai fini dell'imposta di registro – Applicabilità ai fini dell'Irpef – Sussiste.	22
IRPEF – Credito del socio verso la società – Rinuncia – Incremento del proprio patrimonio personale – Non sussiste.	23
IRES – Reddito di impresa – Ricavi – Appalto – Corrispettivo – Imputazione – Consegna ed accettazione delle opere – Necessità.	23
IRES – Reddito d'impresa – Ricavi – Art. 109 del Tuir – Contributo pubblico – Natura di ricavo – Condizioni.	23
IRES – Reddito di impresa – Costo non di competenza dell'esercizio in verifica – Disconoscimento della deduzione – Violazione del divieto di doppia imposizione –	

	Pag.
Insussistenza – Recupero del costo nell’esercizio di effettiva competenza. <i>Nota del prof. Roberto Franzé.</i>	24
IRES – Reddito d’impresa – Sponsorizzazione – Regime tributario – Pubblicità – Sussiste.	29
IRES – Quote di ammortamento – Deducibilità – Condizioni. <i>Nota del prof. Roberto Franzé.</i>	29
IRES – Reddito di impresa – Ammortamenti – Deducibilità – Mancanza del certificato di conformità – Irrilevanza.	32
IRES – Percentuale di ricarico – Applicazione sulle rimanenze iniziali – Valutazione delle opere, delle forniture e dei servizi di durata ultrannuale – Art. 93 del Tuir – Applicabilità – Depurazione della quota di utile maturata dalle rimanenze iniziali – Necessità.	33
IRES – Agevolazioni – Credito di imposta – Legge n. 388 del 2000, art. 8 – Beni ed investimenti rientranti nell’agevolazione.	33
IRES – Agevolazioni – Credito d’imposta – Art. 4 della legge n. 449 del 1997 – Condizioni.	34
IRES – Società di comodo – Normativa – Disapplicazione – Condizioni.	34
 <b>Imposta regionale sulle attività produttive</b>	
IRAP – Agenti di commercio – Assimilabilità al lavoratore autonomo – Assenza di autonoma organizzazione – Soggettività passiva – Non sussiste.	35
IRAP – Assenza di dipendenti e collaboratori – Utilizzo di beni strumentali indispensabili – Soggettività passiva – Non sussiste.	35
IRAP – Professionisti – Promotore finanziario – Assenza di beni strumentali rilevanti e di dipendenti o collaboratori – Assenza del presupposto d’imposta – Onere della prova – Incombe sul contribuente – Produzione delle dichiarazioni fiscali – Sufficienza in assenza di contestazioni specifiche da parte dell’Amministrazione – Complesso dei componenti negativi – Irrilevanza della contestazione.	35
IRAP – Presupposto – Autonoma organizzazione – Condizioni.	36
IRAP – Presupposto – Professionisti – Presenza di collaboratore assunto con contratto d’opera – Esclusione dall’imposta – Non sussiste.	36

**Imposta sul valore aggiunto**

Pag.

IVA – Cessione di autovetture tra soggetti intracomunitari – Applicabilità del regime del margine – D.l. n. 41 del 1995 – Svolgimento dell'attività di autonoleggio da parte del soggetto straniero – Violazione dell'obbligo di fatturazione – Illegittimità – Non sussiste. 37

IVA – Cessione intracomunitaria fittizia di beni – Responsabilità del fornitore per la frode dell'acquirente – Condizioni. 37

IVA – Contributo al concessionario di vendita – Bonus qualitativo – Soggezione all'imposta – Riferimento al sinallagma del contratto effettivamente stipulato dalle parti – Necessità. 37

IVA – Omessa dichiarazione – Detrazione in presenza di operazioni registrate – Legittimità. 38

IVA – Presunzione di cessione – Art. 53 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Preventiva dimostrazione dell'esistenza di un'attività imprenditoriale – Necessità. 38

IVA – Detraibilità – Spese relative ad immobile destinato all'attività di locazione turistico-alberghiera – Condizioni. 38

IVA – Eccesso d'imposta – Diritto al rimborso – Beni potenzialmente ammortizzabili – Ammissibilità del rimborso. *Nota della dott.ssa Valentina De Marco.* 39

IVA – Rimborso dell'imposta – Art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Termine biennale – Circoscritto ai casi di ripetizione di indebito – Credito riveniente da dichiarazione annuale – Prescrizione decennale – Art. 2946 c.c. – Applicabilità. 43

IVA – Smaltimento rifiuti – Impiego del personale – Carattere di prestazione accessoria – Sussiste – Fatturazione con aliquota ridotta prevista per l'attività principale – Legittimità. 43

IVA – Rimborso – Credito in dichiarazione indicato in compensazione per l'anno seguente – Mancato utilizzo e mancata presentazione della successiva dichiarazione – Autonoma istanza di rimborso – Decadenza dalla presentazione – Termine decennale. *Nota dell'avv. Luigi Quercia.* 44

IVA – Condono – Legge n. 289 del 2002 – Illegittimità per contrasto con la normativa comunitaria – Proroga del termine di accertamento – Inesistenza – Decadenza dell'Ufficio – Sussiste. 46

**Tributi indiretti**

IMPOSTA DI REGISTRO – Accertamento di maggior valore – Giustificazione – Necessità. 48

	Pag.
IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE – Accertamento – Stima Ute – Valenza – Mera perizia di parte.	48
IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE – Accertamento – Stime, relazioni e perizie redatte dall’Agenzia del Territorio – Valore probatorio – Non sussiste – Valore di atto pubblico – Non sussiste.	48
IMPOSTA DI REGISTRO – Atti giudiziari – Decreto di omologazione del concordato preventivo – Imposta proporzionale – Inapplicabilità. <i>Nota del dott. Massimo Plasmati.</i>	49
IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Compravendita di suolo edificabile – Piano di lottizzazione – Approvazione successiva alla stipula – Ritardo imputabile alla P.a. – Art. 33, c. 3, della legge n. 388 del 2000 – Applicabilità – Sussiste.	52
IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Immobili destinati ad uso abitativo – Immobile ceduto da un Comune – Applicazione dell’aliquota dell’1% – Condizioni.	52
IMPOSTA DI REGISTRO – Cessione della maggioranza delle quote societarie – Configurabilità di cessione di azienda – Art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986 – Non sussiste.	53
IMPOSTA DI REGISTRO – Atti giudiziari – Versata per la registrazione di un decreto ingiuntivo – Ripetizione dell’indebitto per la parte non dovuta – Legittimazione attiva – Spetta al debitore ingiunto condannato alle spese del procedimento monitorio.	53
IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI – Agevolazioni ed esenzioni – Edilizia residenziale pubblica – D.p.r. n. 601 del 1973, art. 32, comma secondo – Applicabilità – Condizioni.	55
IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI – Trasferimento coattivo di bene immobile – Condizione sospensiva – Applicazione imposta ipotecaria e catastale – Avveramento condizione – Necessità.	55
TRIBUTI INDIRETTI – Dogane – Sanzioni – Opere in prossimità della linea doganale – Autorizzazione ex art. 19 del d.lgs. n. 347 del 1990 – Violazione – Condizioni.	56
TASSE SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE – Servizio radiomobile di telecomunicazioni – Ingiunzione – Impugnazione – Oggetto – Rapporti tra l’utente e il gestore di telefonia mobile – Inammissibilità.	56
IMPOSTE INDIRETTE – Ecotassa – Natura di accisa – Legge n. 449 del 1997 – Applicazione immediata – Sussistenza – Regolamento (d.p.r. n. 416 del 2001) – Applicazione soltanto dalla sua emanazione.	56

**Diritti e tributi locali**

Pag.

TRIBUTI LOCALI – Ici – Accertamento e liquidazione – Proroga dei termini in scadenza al 31 dicembre 2003 – Violazione del divieto d’irretroattività della legge tributaria – Non sussiste. 58

TRIBUTI LOCALI – Ici – Avviso di accertamento ed avviso di liquidazione – Differenza – Termini di decadenza dell’azione amministrativa – Artt. 8 e 11 comma 2, d.lgs. n. 504 del 1992 – art. 1 comma 161, legge n. 296 del 2006 ed art. 2963 c.c.. 58

TRIBUTI LOCALI – Ici – Base imponibile – Determinazione – Immobile non accatastato – Criterio della comparazione – Illegittimità. 58

TRIBUTI LOCALI – Ici – Detrazione per l’abitazione principale – Art. 8, c. 2, d.lgs. n. 504 del 1992 – Residenza ex art. 43 c.c. – Presunzione – Prova contraria – Incombe al contribuente. 59

TRIBUTI LOCALI – Ici – Rendita catastale – Rideterminazione con sentenza – Avviso di liquidazione – Termine di decadenza – Decorrenza – Dal passaggio in giudicato. 59

TRIBUTI LOCALI – Efficacia retroattiva della sentenza – Sussiste. 59

TRIBUTI LOCALI – Ici – Art. 59 del d.lgs. n. 446 del 1997 – Termine quinquennale per la notifica degli avvisi di accertamento – Applicabilità a tutti i rapporti non ancora definiti. 60

TRIBUTI LOCALI – Imposta sulla pubblicità – D.lgs. n. 507 del 1993 – Presupposto – Centro commerciale – Luogo aperto al pubblico – Esclusione dall’imposta – Non sussiste. 60

TRIBUTI LOCALI – Imposta sulla pubblicità – Insegne di limitata superficie – Notevole distanza dalla sede di esercizio dell’attività – Esclusione dall’imposta – Art. 17 del d.lgs. n. 507 del 1993 – Non sussiste. 60

TRIBUTI LOCALI – Imposta sulla pubblicità – Prova fotografica del cartello relativa ad un periodo di imposta – Inesistenza di concreti elementi per dimostrare l’esistenza del cartello in anni precedenti – Assolvimento dell’onere probatorio da parte dell’ente impositore – Non sussiste – Presunzione di continuità – Art. 8 del d.lgs. n. 507 del 1993 – Valenza per le annualità pregresse – Non sussiste. *Nota del dott. Claudio Sciancalepore* 60

TRIBUTI LOCALI – Tarsu – Presupposto – Utilizzo Potenziale – Occupazione o detenzione – Presunzione relativa – Inutilizzabilità oggettiva – Causa di esclusione – Onere della prova a carico del contribuente. 65

	Pag.
TRIBUTI LOCALI – Tarsu – Art. 68, comma 2 lett. c) del d.lgs. n. 507 del 1993 – Equiparazione delle attività alberghiere alle civili abitazioni.	66
TRIBUTI LOCALI – Tarsu – Art. 68, comma 2, lett. c), del d.lgs. n. 507 del 1993 – Esercizi alberghieri e civili abitazioni – Omologazione – Sussiste – Differenziazione delle tariffe – Motivazione – Necessità. <i>Nota del dott. Francesco Solofrizzo.</i>	66
TRIBUTI LOCALI – Tarsu – Stabilimento balneare dotato di ombrelloni e sdraio – Esclusione dall'imposta – Non sussiste.	76
TRIBUTI LOCALI – Tia – Presupposto – Modalità di raccolta dei rifiuti – Irrelevanza.	76
TRIBUTI LOCALI – Tia – Esenzione per impossibilità di produzione dei rifiuti – Condizioni.	76
TRIBUTI LOCALI – Tosap – Presupposto – Passi Carrabili – A raso – Art. 44 del d.lgs. n. 507 del 1993 – Opere impeditive dell'uso della strada e di passo carrabile – Inesistenza – Presupposto impositivo della effettiva occupazione – Non sussiste.	77
TRIBUTI LOCALI – Tosap – Accertamento – Avviso – Decadenza – Termine quinquennale – Termine ultimo – Data di ricezione dell'atto – Irrilevanza.	77
TRIBUTI LOCALI – Tosap – Stazione di servizio – Aree occupate con apparecchiature ausiliarie – Applicazione della tariffa speciale per i distributori di carburanti – Esclusione – Tassabilità – Condizioni.	77
TRIBUTI LOCALI – Accertamento – Concessionario del servizio – Provvedimento di cancellazione dall'albo – Conseguenze.	78
TRIBUTI REGIONALI E LOCALI – Procedimento – Sistemi informativi automatizzati – Avvisi di accertamento e liquidazione – Firma autografa – Non necessità – Indicazione a stampa del nominativo del responsabile – Sufficienza.	78
TRIBUTI LOCALI – Tasse automobilistiche – Devoluzione del tributo alle Regioni dal 1 gennaio 1999 – Condono – “Rottamazione” dei ruoli – Art. 12 della legge n. 289 del 2002 – Competenza.	78

### **Procedimento e contenzioso**

ACCERTAMENTO – Induttivo – Motivazione - Contenuto. <i>Nota della dott.ssa Rossella Fischetti.</i>	79
ACCERTAMENTO – Contestazione relativa alla inesistenza di cessione di merce – Onere della prova – Incombe al contribuente – Documentazione contabile e prova dei pagamenti – Sufficienza.	82

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2012</i>	273
	Pag.
ACCERTAMENTO – Analitico – Induttivo – Art. 39 del d.p.r. n. 600 del 1973 – Principio della antieconomicità – Presupposti – Natura di mero indizio – Sussiste.	82
ACCERTAMENTO – Verifiche presso terzi – Natura di presunzione – Non sussiste. <i>Nota del dott. Gennaro Di Gennaro.</i>	82
ACCERTAMENTO – Induttivo – Antieconomicità della gestione – Nozione.	86
ACCERTAMENTO – Induttivo – Antieconomicità – Contraddittorio preventivo – Necessità – Sussiste.	87
ACCERTAMENTO – Induttivo – Antieconomicità di una operazione di gestione – Motivazione – Condizioni. <i>Nota dell'avv. Luigi Carbone.</i>	87
ACCERTAMENTO – Induttivo – Avviso – Instaurazione contraddittorio anticipato – Condizioni.	94
ACCERTAMENTO – Induttivo – Contraddittorio – Giustificazioni del contribuente – Rigetto – Motivazione – Necessità – Sussiste.	94
ACCERTAMENTO – Contraddittorio – Mancata instaurazione – Nullità dell'atto – Sussiste – Fattispecie.	95
ACCERTAMENTO – Contraddittorio preventivo – Obbligatorietà – Non sussiste.	95
ACCERTAMENTO – Induttivo – Mera incongruenza tra ricavi dichiarati e costi sostenuti – Illegittimità – Sussiste – Costi dell'anno precedente – Parametro per il calcolo dei ricavi – Invalidità – Principio dell'autonomia dei singoli periodi di imposta. <i>Nota del dott. Marco Ligrani.</i>	95
ACCERTAMENTO – Induttivo – Omessa dichiarazione – Ricostruzione dei ricavi – Percentuali di ricarico anni precedenti – Legittimità – Sussiste.	98
ACCERTAMENTO – Induttivo – Presunzione di maggiori ricavi basata su maggiori costi di lavoro presunti dall'Inps – Illegittimità – Sussiste.	99
ACCERTAMENTO – Operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti – Onere della prova – Incombe sul contribuente. <i>Nota dell'avv. Massimiliano Madio.</i>	99
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed Iva – Accertamento relativo a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Frodi carousel – Condizioni.	102
ACCERTAMENTO – Accertamenti bancari – Art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973 ed artt. 51 e 52 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Conto corrente cointestato – Mancanza della condizione della imputabilità dei movimenti al contribuente – Presunzione legale – Non sussiste.	102

	Pag.
ACCERTAMENTO – Accertamenti bancari – Art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973 ed artt. 51 e 52 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Natura sostanziale delle norme – Sussistenza – Irretroattività della normativa – Non sussiste.	102
ACCERTAMENTO – Società di capitali a ristretta base azionaria – Accertamento di redditi occultati – Presunzione di distribuzione dei relativi utili ai soci – Illegittimità – Prova a carico dell’Ufficio – Sussiste.	103
ACCERTAMENTO – Motivazione – Socio di una società a ristretta base societaria – Avviso di accertamento relativo al socio – Omessa allegazione del processo verbale e dell’accertamento relativi alla società – Illegittimità – Sussiste.	103
ACCERTAMENTO – Redditi da partecipazione – Società di capitali a ristretta base sociale – Distribuzione degli utili extracontabili ai soci – Presunzione semplice – Sussiste. <i>Nota del prof. avv. Gianluca Selicato.</i>	104
ACCERTAMENTO – “Parametri” – Art. 3, commi 181 e 183 della legge n. 549 del 1995 – Promotore finanziario – Peculiarità dell’attività – Impossibilità di ottenere provvigioni occulte – Esistenza dell’archivio informatico delle operazioni finanziarie – Maggiore affidabilità rispetto allo strumento presuntivo.	109
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Legittimità – Onere della prova a carico del contribuente – Sussiste.	109
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Promozione del contraddittorio con il contribuente – Prova – Onere dell’Ufficio – Sussiste.	109
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Esclusivo riferimento allo scostamento fra redditi presunti e dichiarati – Motivazione insufficiente – Sussiste.	110
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Onere della prova.	110
ACCERTAMENTO – Art. 36 <i>bis</i> del d.p.r. n. 600 del 1973 – Dichiarazione di rettificata – Rispetto dei termini previsti – Necessità.	110
ACCERTAMENTO – Ritiro in autotutela per ritenuta illegittimità e sostituzione con altro atto – Condizione dei fatti ed elementi nuovi – Necessità – Non sussiste.	111
ACCERTAMENTO – Processo verbale di constatazione – Omessa sottoscrizione del contribuente – Nullità del conseguente avviso di accertamento – Sussiste.	111
ACCERTAMENTO – Raddoppio dei termini in presenza di violazione costituente reato – Denuncia a carico della società – Raddoppio dei termini anche nei confronti del socio – Insussistenza.	112
ACCERTAMENTO – Raddoppio dei termini in presenza di violazione costituente reato – Inoltro della denuncia dopo la scadenza del termine ordinario – Impossibilità.	112

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2012</i>	275
	Pag.
ACCERTAMENTO Iva – Operazioni inesistenti – Termini – Proroga <i>ex art.</i> 57 terzo comma del d.p.r. n. 633 del 1972 – Applicabilità.	115
ACCERTAMENTO – Adesione – Omessa presentazione di garanzia fideiussoria – Regolare pagamento delle rate – Revoca dell'accertamento con adesione – Illegittimità – Principio di collaborazione – Art. 10 della legge n. 212 del 2000 – Irregolarità – Sanatoria – Invito al contribuente – Necessità.	115
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed Iva – Società cancellata dal registro delle imprese nel corso del giudizio – Avviso di accertamento notificato in pendenza di cancellazione – Legittimità – Sussiste. <i>Nota dell'avv. Michele Antonucci.</i>	116
ACCERTAMENTO – Avviso di accertamento notificato al socio – Motivazione – Esclusivo riferimento ad avviso notificato in pari data alla società – Difetto di motivazione – Sussiste.	119
ACCERTAMENTO – Avviso – Sottoscrizione da parte di un funzionario dirigente – Necessità – Non sussiste.	119
ACCERTAMENTO – Avviso – Sottoscrizione da parte del dirigente o di funzionari delegati – Necessità – Sussiste.	120
NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Art. 139, comma 3, c.p.c. – Omessa spedizione della raccomandata prescritta dall'art. 139, comma 4, c.p.c. – Nullità della notificazione – Costituzione in giudizio della parte al fine di rilevare tale vizio – Sanatoria della nullità – Non sussiste.	120
NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Affissione al portone del condominio privo di portiere – Nullità – Sussiste.	120
NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notifica a mezzo posta – Art. 7 della legge n. 890 del 1982 – Presunzione del rapporto di convivenza – Prova contraria – Certificato storico-anagrafico.	121
NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notifica a mezzo posta – Raggiungimento dello scopo – Inesistenza – Esclusione.	121
NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notifica a mezzo posta – Perfezionamento della procedura – Apposizione della sottoscrizione da parte del destinatario – Necessità – Sussiste.	121
NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Omessa notifica di un atto autonomamente impugnabile – Proposizione del ricorso in epoca successiva – Sanabilità – Non sussiste.	121

	Pag.
NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Avviso di accertamento – Presunta falsità della relata di notifica – Sequestro penale – Sospensione del giudizio – Insussistenza.	122
PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Pignoramento presso terzi – Deduzione di mancata notificazione della cartella di pagamento – Giurisdizione del giudice tributario – Sussiste.	122
PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione tributaria – Natura tributaria del rapporto controverso – Necessità.	122
PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Sanzioni per violazioni del regolamento di disciplina per le autorimesse – Fermo amministrativo – Cognizione del giudice tributario – Esclusione.	122
PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Tosap – Passi carrabili – Giurisdizione del giudice tributario – Sussiste.	123
PROCESSO TRIBUTARIO – Prova – Autocertificazione di soggetti terzi – Valore soltanto indiziario.	123
PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Fusione per incorporazione – Cancellazione dal registro delle imprese della società incorporata – Società incorporata – Legittimazione attiva processuale – Non sussiste.	123
PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Vizi relativi alla notifica della cartella di pagamento – Legittimazione passiva dell'Agente della riscossione – Sussiste – Legittimazione passiva dell'ente impositore – Non sussiste.	124
PROCESSO TRIBUTARIO – Intervento del terzo – Accollante del debito tributario – Inammissibilità.	124
PROCESSO TRIBUTARIO – Regolamento delle spese di giudizio – Ipotesi di cessazione della materia del contendere – Compensazione – Esclusione.	124
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Avviso di pagamento <i>ex art. 50</i> del d.p.r. n. 602 del 1973 – Impugnabilità – Sussiste.	125
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Comunicazione di riduzione di ipoteca legale – Natura di atto impositivo – Esclusione.	125
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Controllo formale della dichiarazione – Esito – Comunicazione al contribuente – Impugnabilità – Sussiste.	126
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Diniego di autotutela – Mere questioni relative allo stesso provvedimento – Impugnabilità – Sussiste – Questioni di merito relative ad avviso di accertamento non impugnato – Inammissibilità.	126

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2012</i>	277
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Diniego dell’istanza di disapplicazione, <i>ex</i> articolo 37 <i>bis</i> del d.p.r. n. 600 del 1973, della clausola antielusiva prevista per le società di comodo – Natura di atto impugnabile – Sussiste. <i>Nota dell’avv. Antonio Lattanzio.</i>	Pag. 126
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Diniego di rateizzazione – Art. 3 <i>bis</i> , comma 1, d.lgs. n. 462 del 1997 – Impugnabilità – Sussiste.	131
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Fermo amministrativo – Preavviso – Impugnabilità – Sussiste.	132
PROCESSO TRIBUTARIO – Rimessione in termini – Artt. 153 comma 2 e 294 commi 2 e 3 c.p.c. – Applicabilità al processo tributario. <i>Nota degli avv.ti Francesca Giorgia Romana Sannicandro e Maurizio Villani.</i>	132
PROCESSO TRIBUTARIO – Costituzione in giudizio del ricorrente – Deposito della copia dell’atto impugnato – Necessità – Non sussiste.	135
PROCESSO TRIBUTARIO – Sentenza – Contenuto – Parte espositiva inerente lo svolgimento del processo – Omissione. <i>Nota del dott. Ennio Attilio Sepe.</i>	136
PROCESSO TRIBUTARIO – Successione a titolo particolare nel diritto controverso – art. 111 c.p.c. – Condizioni.	138
PROCESSO TRIBUTARIO – Ricorso in appello – Notificazione a mezzo posta – Produzione in giudizio delle ricevute di spedizione – Omissione – Inammissibilità dell’appello – Sussiste.	138
PROCESSO TRIBUTARIO – Appello notificato al difensore – Mancata indicazione della data di spedizione – Inesistenza della notifica – Esclusione – Inammissibilità dell’appello – Non sussiste.	139
PROCESSO TRIBUTARIO – Sospensione <i>ope iudicis</i> dell’esecutività delle sentenze – Inammissibilità.	139
PROCESSO TRIBUTARIO – Appello dell’Ufficio – Autorizzazione <i>ex</i> art. 52 secondo comma del d.lgs. n. 546 del 1992 – Allegazione all’atto di appello – Necessità – Non sussiste.	140
PROCESSO TRIBUTARIO – Appello – Motivi – Specificità – Necessità – Mancanza – Inammissibilità dell’appello – Sussiste.	140
PROCESSO TRIBUTARIO – Appello – Motivi – Riproposizione delle questioni svolte con il ricorso in primo grado – Sufficienza.	140
PROCESSO TRIBUTARIO – Appello – Nuova argomentazione a sostegno di motivo già proposto in primo grado – Questione nuova inammissibile – Non sussiste.	143

	Pag.
PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione – Errore di fatto – Nozione – Valutazione delle prove – Estraneità.	144
PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione – Ritrovamento di prove – Documenti – Formazione precedente alla sentenza revocanda – Necessità.	144
PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione – Errore di fatto – Nozione – Istruzione della causa – Estraneità. <i>Nota dell'avv. Sebastiano De Marzo.</i>	144
PROCESSO TRIBUTARIO – Giudizio di ottemperanza – Art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992.	149
PROCESSO TRIBUTARIO – Giudizio di ottemperanza – Art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Coincidenza con la procedura esecutiva ordinaria – Non sussiste – Applicabilità del termine dilatorio previsto dall'art. 14 del d.l. n. 669 del 1996, conv. in legge n. 30 del 1997, modif. dall'art. 147, lett. a), della legge n. 388 del 2000.	149
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Dilazione – Art. 19 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Presupposti – Onere a carico del richiedente – Sussiste – Istanza di rateizzazione riferita solo ad alcune cartelle non pagate – Diniego della dilazione – Sussiste.	149
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Atto a carattere vincolato – Ruolo consegnato in data antecedente l'entrata in vigore dell'art. 36, comma 4 <i>ter</i> , d.l. n. 248 del 2007 – Responsabile del procedimento – Art. 7 della legge n. 212 del 2000 – Omessa indicazione – Nullità o annullabilità – Esclusione – Assenza di previsione normativa della sanzione – Accettazione da parte della prassi – Lesione del diritto di difesa e di quello di informativa – Non sussiste.	150
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Motivazione – Conformità al modello ministeriale – Preventivo invio dei c.d. avvisi bonari – Difetto di motivazione – Non sussiste. <i>Nota del dott. Giovanni Fabio Aiello.</i>	150
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Motivazione – Mero rinvio ad una comunicazione di irregolarità – Generico contenuto della comunicazione di irregolarità – Omessa motivazione – Sussiste – Indicazione delle ragioni nell'atto di costituzione in giudizio – Sanabilità del vizio di motivazione – Non sussiste.	156
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Nullità – Art. 156 c.p.c. – Inapplicabilità.	157
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Mancata sottoscrizione – Illegittimità – Esclusione.	157
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Nullità per mancata indicazione del funzionario responsabile del procedimento – Sanatoria – Condizioni.	157

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2012</i>	279
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Richiesta ed eseguita dall’Agente della riscossione – Legittimità.	Pag. 158
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Richiesta ed eseguita dall’Agente della riscossione – Inesistenza giuridica.	158
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notificazione a mezzo posta – Richiesta ed eseguita dall’Agente della riscossione – Legittimità.	159
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica – Avviso di ricevimento privo della copia della cartella – Estratti di ruolo – Esibizione – Insufficienza – Conservazione delle cartelle – Termine quinquennale – Termine minimo – Conservazione oltre detto termine – Onere dell’Agente della riscossione.	162
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica – Prova – Copia dell’estratto del ruolo – Inidoneità.	163
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Relazione di notificazione – Omissione – Nullità della cartella – Consegue.	163
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Termini – Decadenza dell’Ufficio – Art. 1 comma 5 <i>bis</i> del d.l. n. 106 del 2005 – Riferimento ad ipotesi di imposte non versate – Esclusività.	163
RISCOSSIONE – Notifica della cartella di pagamento al socio solidalmente responsabile per le obbligazioni sociali – Legittimità – Contrasto con il <i>beneficium excussionis</i> spettante al medesimo socio – Insussistenza.	164
RISCOSSIONE – Fermo amministrativo – Necessità della preventiva notificazione dell’intimazione di pagamento – Condizioni.	164
RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Prova della notifica delle cartelle – Necessità.	165
RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Avviso ex art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Necessità – Esclusione.	165
RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Fondo patrimoniale – Aggredibilità per debiti fiscali – Verifica della relazione tra il fatto generatore dell’obbligazione ed i bisogni della famiglia. <i>Nota dell’avv. Antonio Damascelli.</i>	165
RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Presenza di istanza di rateazione – Illegittimità – Sussiste.	168
RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Successiva richiesta di rateazione – Concessione della rateazione – Obbligo di revoca dei provvedimenti cautelari già disposti – Sussiste.	169

RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Indicazione del responsabile del procedimento – Necessità – Sussiste.	169
RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Sentenza di merito resa in altro procedimento – Riduzione della pretesa creditoria – Illegittimità della ipoteca – Non sussiste.	169
RISCOSSIONE – Azione di rimborso – Termine di decadenza – Decorrenza.	170
RIMBORSO – Cessione di credito – Atto interruttivo della prescrizione – Sussistenza.	170
RIMBORSO – Decadenza dal diritto – Sentenza della Corte di Giustizia europea – Efficacia nel tempo – Rapporto tributario esaurito – Inefficacia.	170
RIMBORSO – Incentivo esodo – Sentenza della Corte di Giustizia europea n. C-207/04 del 2005 – Rimborsi delle maggiori somme versate – Termini – Decorrenza.	171
RIMBORSO – Ritenuta versata su premio incentivante per esodo volontario – Istanza <i>ex art.</i> 38 del d.p.r. 602 del 1973 – Proponibilità – Termini.	171
RIMBORSO – Anatocismo – Condanna al pagamento degli interessi sugli interessi – Condizioni – Domanda del contribuente-creditore – Requisiti – Formulazione nell'atto introduttivo del giudizio – Necessità. <i>Nota dell'Avv. Luigi Iacobellis.</i>	171
RIMBORSO – Rivalutazione del credito – Ammissibilità – Interessi anatocistici – Inammissibilità.	176
CONDONO – Abrogazione retroattiva della norma – Incidenza anche su agevolazioni già perfezionate – Insussistenza.	176
CONDONO – Art. 9 della legge n. 289 del 2002 – Condono tombale – Avviso di recupero del credito di imposta – Applicabilità.	177
CONDONO – Definizione <i>ex art.</i> 9 <i>bis</i> della legge n. 289 del 2002 – Mero ritardo nel pagamento di una rata di condono – Decadenza dalla definizione – Non sussiste.	177
CONDONO – Definizione della controversia fiscale pendente – Revocazione – Istanza per la sospensione del giudizio – Ammissibilità – Condizioni.	177
<b>Disposizioni tributarie di carattere generale</b>	
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Autotutela – Silenzio-rifiuto dell'Ufficio sull'istanza di annullamento d'ufficio – Illegittimità – Fattispecie. <i>Nota del dott. Walter Celentano.</i>	178

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2012</i>	281
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Autotutela – Diniego – Impugnazione – Oggetto del giudizio – Questioni concernenti il rapporto tributario esaurito – Imponibilità – Autotutela in materia tributaria – Fondamento e presupposto – Rilevante interesse generale.	Pag. 182
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Principio di collaborazione – Attuazione – Presupposti. <i>Nota della dott.ssa Marta Basile.</i>	183
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Violazione di norme tributarie – Causa di non imputabilità al contribuente – Sussistenza – Fatto ascrivibile a terzo – Denuncia all’ autorità giudiziaria – Sufficienza.	189
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Violazione di norme tributarie – Ascrivibilità a negligenza del professionista incaricato – Causa di non imputabilità al contribuente – Esclusione.	190
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Definizione ex art. 9 <i>bis</i> della legge n. 289 del 2002 – Omesso versamento di una rata di condono – Mancato perfezionamento della definizione – Non sussiste – Sanzione del 30% dell’ intero importo delle somme dovute a titolo di condono – Illegittimità – Sanzione non prevista – Violazione dell’ art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997 – Applicabilità della sanzione prevista dall’ art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 – Sussiste.	190
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Versamento tardivo di una rata di condono – Ravvedimento operoso – Art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 – Inapplicabilità.	190
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Versamento di imposte – Erronea indicazione di codici tributo – Errore scusabile – Sussistenza – Art. 10 della legge n. 212 del 2000 – Causa di non punibilità – Conseguenze – Art. 6 del d. lgs. n. 472 del 1997.	191
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE — Credito d’ imposta – Avviso di recupero – Natura di atto di accertamento – Sussistenza – Emanazione anticipata – Motivazione della “particolare urgenza” – Necessità – Sussiste.	191
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Principi di affidamento e buona fede – Processo verbale di constatazione – Applicabilità – Insussistenza.	192

## AUTORI DELLE NOTE

	Pag.
GIOVANNI FABIO AIELLO, dottore commercialista, docente Scuola Superiore dell'economia e delle finanze, Giudice tributario di secondo grado: <i>"L'avviso bonario e il contenuto della cartella di pagamento"</i> .	151
MICHELE ANTONUCCI, avvocato tributarista in Bari: <i>"Estinzione della società in corso di giudizio: la provinciale illude il fisco"</i> .	116
MARTA BASILE, dirigente del Servizio finanze della Regione Puglia, dottore di ricerca in "Pubblica amministrazione dell'economia e delle finanze" nell'Università degli Studi di Bari Aldo Moro: <i>"Il principio di ragionevolezza quale garanzia di equilibrio tra interesse fiscale e tutela del contribuente"</i> .	184
LUIGI CARBONE, avvocato tributarista in Bari: <i>"Economicità ed antieconomicità: principi, presunzioni o indizi?"</i> .	87
WALTER CELENTANO, consigliere della Corte di Cassazione: <i>"Fine del processo o tutto nel processo e solo nel processo?"</i> .	178
ANTONIO DAMASCELLI, avvocato tributarista in Bari: <i>"Fondo patrimoniale e aggressione del fisco"</i> .	166
FLAVIO DE BENEDICTIS, avvocato in Molfetta, dottore di ricerca in "diritto dell'economia" nell'Università degli studi di Foggia: <i>"Il regime tributario delle prestazioni pensionistiche complementari maturate antecedentemente al 2001 da un c.d. "vecchio" iscritto a un fondo pensione preesistente"</i> .	16
VALENTINA DE MARCO, dottore commercialista in Foggia: <i>"Il problema del rimborso dell'Iva su beni di terzi"</i> .	39
SEBASTIANO DE MARZO, avvocato in Bari, diplomato Master in diritto e pratica tributaria IX ed.: <i>"Il concetto di errore di fatto revocatorio nel processo tributario"</i> .	145
GENNARO DI GENNARO, dottorando di ricerca in "Pubblica amministrazione dell'economia e delle finanze" nell'Università degli Studi di Bari Aldo Moro: <i>"Il profilo probatorio delle risultanze di una verifica espletata presso terzi"</i> .	83
ROSSELLA FISCHETTI, dirigente responsabile dell'Area gestione risorse finanziarie della azienda sanitaria locale di Taranto, già dirigente dell'Agenzia delle entrate, <i>"Il carattere di eccezionalità del metodo di accertamento induttivo"</i> .	79
ROBERTO FRANZÉ, ricercatore confermato di diritto tributario dell'Università della Valle d'Aosta, già ricercatore presso il Centro di ricerche tributarie dell'impresa (Certi) dell'Università Bocconi di Milano e presso l'International bureau of fiscal documentation (Ibfd) di Amsterdam: <i>"Sull'errata imputazione a periodo di imposta di componenti reddituali"</i> .	24

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2012</i>	283
	Pag.
<i>“Mancato utilizzo del bene strumentale e riflessi sul suo ammortamento ai fini dell’imposta sul reddito”.</i>	29
LUIGI IACOBELLIS, avvocato in Bari, dottore di ricerca in “Pubblica amministrazione dell’economia e delle finanze” nell’Università degli Studi di Bari Aldo Moro: <i>“Il fenomeno anatocistico nell’obbligazione tributaria”.</i>	172
ANTONIO LATTANZIO, avvocato tributarista e dottore commercialista in Trani. <i>“Il diniego opposto all’istanza di interpello disapplicativo è un atto autonomamente impugnabile”.</i>	127
MARCO LIGRANI, dottore commercialista in Bari: <i>“Sulla necessità del contraddittorio preventivo”.</i>	96
MASSIMILIANO MADIO, avvocato in Taranto, cultore del diritto tributario presso l’Università Aldo Moro di Bari: <i>“La tutela delle scelte imprenditoriali a fronte della pretesa (in)esistenza delle operazioni”.</i>	99
MASSIMO PLASMATI, notaio in Tursi, dottore di ricerca in “Pubblica amministrazione dell’economia e delle finanze” nell’Università degli Studi di Bari Aldo Moro: <i>“Concordato preventivo e imposta di registro”.</i>	49
LUIGI QUERCIA, avvocato tributarista in Bari: <i>“La prescrizione del credito Iva e l’omessa esposizione in dichiarazione”.</i>	44
FRANCESCA GIORGIA ROMANA SANNICANDRO, avvocato tributarista in Lecce: <i>“La rimessione in termini nel processo tributario”.</i>	132
CLAUDIO SCIANCELEPORE, dottorando di ricerca in “Pubblica amministrazione dell’economia e delle finanze” nell’Università degli Studi di Bari Aldo Moro: <i>“La tassazione dei messaggi pubblicitari nei luoghi aperti al pubblico”.</i>	61
GIANLUCA SELICATO, prof. aggregato di diritto tributario nella facoltà di giurisprudenza nell’Università degli Studi di Bari Aldo Moro: <i>“Recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci degli utili extrabilancio di società a ristretta base proprietaria”.</i>	104
ENNIO ATTILIO SEPE, presidente della Commissione tributaria regionale della Puglia, sostituto procuratore generale della Corte di Cassazione <i>“Lo svolgimento del processo: requisito ancora necessario nella sentenza tributaria”.</i>	136
FRANCESCO SOLOFRIZZO, dirigente dell’ufficio tributi propri della Regione Puglia, già dirigente del settore Tarsu del Comune di Torino <i>“La Tarsu degli alberghi: giurisprudenza a confronto”.</i>	66
MAURIZIO VILLANI, avvocato tributarista in Lecce: <i>“La rimessione in termini nel processo tributario”.</i>	132

**CURATORE**

Pag.

ALESSIO MÀTTERA, avvocato tributarista, cultore del diritto tributario presso l'Università degli Studi di Bari Aldo Moro, assistente al coordinamento del Master in diritto e pratica tributaria presso il consorzio universitario Universus Csei 7

**AUTORE DELLE NOTE REDAZIONALI**

DOTT. WALTER CELENTANO, Consigliere della Corte di Cassazione 53, 112, 136,  
141, 159, 183

**CONTRIBUTI DOTTRINALI**

PROF. FRANCESCO D'AYALA VALVA, "*Un continuo di leggi affrettate genera una giustizia necessitata*". 197

DOTT. WALTER CELENTANO, "...*escluso l'art. 337... Ultime di giurisprudenza sull'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992. Considerazioni critiche, in controtendenza*". 218

PROF. GIUSEPPE CORASANITI, "*La cessione di una partecipazione non totalitaria non configura trasferimento d'azienda*". 228

PROF. ANDREA PARLATO, "*Riflessione su "particolarismo giuridico" e verità processuale nel diritto tributario*". 13

DOTT. ENNIO ATTILIO SEPE, "*Intervento a margine della c.d. ultrattività del giudicato esterno tributario*". 241

PROF. ANTONIO URICCHIO, "*Il modello della "flat rate tax" nell'esperienza europea*". 193  
"*La difficile attuazione del federalismo regionale dopo l'adozione del decreto legislativo n. 68/2011*". 247

**GARANTE DEL CONTRIBUENTE**

DOTT. SALVATORE PARACAMPO, "*Relazione annuale del Garante del contribuente - anno 2011*". 257

"*Equitalia deve pagare il contributo unificato?*". 262

## INDICE CRONOLOGICO

### COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA\*

	Pag.		Pag.
Sez. XXII n. 71 del 04/06/2012	66	Sez. XV n. 55 parte II del 08/11/2011	176
Sez. XXII n. 50 parte I del 11/05/2012	59	Sez. XXIV n. 279 del 07/11/2011	38
Sez. XXII n. 50 parte II del 11/05/2012	78	Sez. IX n. 168 parte I del 07/11/2011	163
Sez. VIII n. 29 del 02/05/2012	110	Sez. IX n. 168 parte II del 07/11/2011	164
Sez. XXV n. 77 del 30/04/2012	33	Sez. V n. 59 del 24/10/2011	15
Sez. XXV n. 78 del 30/04/2012	34	Sez. I n. 120 del 24/10/2011	144
Sez. XXV n. 74 del 20/04/2012	138	Sez. XXV n. 308 parte I del 18/10/2011	120
Sez. XXV n. 72 del 20/04/2012	184	Sez. XXV n. 308 parte II del 18/10/2011	124
Sez. V n. 19 del 17/04/2012	103	Sez. X n. 73 del 18/10/2011	169
Sez. XXVII n. 78 del 16/04/2012	170	Sez. XXV n. 309 del 18/10/2011	169
Sez. XI n. 25 del 15/03/2012	55	Sez. V n. 51 del 18/10/2011	176
Sez. XXIII n. 24 del 15/02/2012	177	Sez. XXII n. 211 del 13/10/2011	44
Sez. XXV n. 26 del 14/02/2012	171	Sez. VII n. 52 del 13/10/2011	109
Sez. VI n. 16 del 03/02/2012	22	Sez. XV n. 51 del 11/10/2011	124
Sez. VI n. 15 del 03/02/2012	29	Sez. VI n. 80 del 07/10/2011	150
Sez. XXII n. 10 del 02/02/2012	48	Sez. VIII n. 105 del 30/09/2011	37
Sez. XI n. 9 parte I del 27/01/2012	95	Sez. VIII n. 103 del 30/09/2011	115
Sez. XI n. 9 parte II del 27/01/2012	143	Sez. XXV n. 291 del 29/09/2011	122
Sez. X n. 3 del 24/01/2012	189	Sez. XXV n. 289 del 29/09/2011	125
Sez. XXII n. 1 del 16/01/2012	126	Sez. XXII n. 197 del 21/09/2011	52
Sez. XIV n. 3 del 09/01/2012	178	Sez. XXII n. 193 del 09/09/2011	32
Sez. VI n. 3 parte I del 05/01/2012	162	Sez. XXII n. 190 del 05/08/2011	58
Sez. VI n. 3 parte II del 05/01/2012	165	Sez. XXII n. 178 del 14/07/2011	123
Sez. V n. 74 del 29/12/2011	22	Sez. X n. 58 del 12/07/2011	21
Sez. XXV n. 360 parte I del 29/12/2011	33	Sez. XXIV n. 172 del 12/07/2011	43
Sez. XXV n. 354 del 29/12/2011	53	Sez. X n. 57 del 12/07/2011	171
Sez. XXV n. 360 parte II del 29/12/2011	82	Sez. XXII n. 164 del 30/06/2011	135
Sez. XXIII n. 216 del 22/12/2011	177	Sez. V n. 33 del 21/06/2011	102
Sez. VIII n. 131 del 20/12/2011	86	Sez. IX n. 102 del 07/06/2011	122
Sez. VIII n. 137 del 20/12/2011	94	Sez. XXV n. 230 del 31/05/2011	110
Sez. I n. 139 del 20/12/2011	144	Sez. XXV n. 229 del 31/05/2011	124
Sez. I n. 140 del 20/12/2011	144	Sez. XXII n. 122 del 19/05/2011	191
Sez. V n. 71 del 05/12/2011	170	Sez. VII n. 39 del 12/05/2011	157
Sez. XXV n. 335 del 28/11/2011	60	Sez. XIV n. 63 del 06/05/2011	52
Sez. XXV n. 337 del 28/11/2011	126	Sez. XIV n. 56 del 06/05/2011	103
Sez. XI n. 89 del 28/11/2011	132	Sez. XXII n. 107 del 06/05/2011	158
Sez. XV n. 55 parte I del 08/11/2011	35	Sez. XXV n. 201 del 04/05/2011	109
Sez. XXIV n. 291 del 08/11/2011	77	Sez. XXIII n. 80 del 28/04/2011	139

\* Le decisioni sono indicate con la data del deposito.

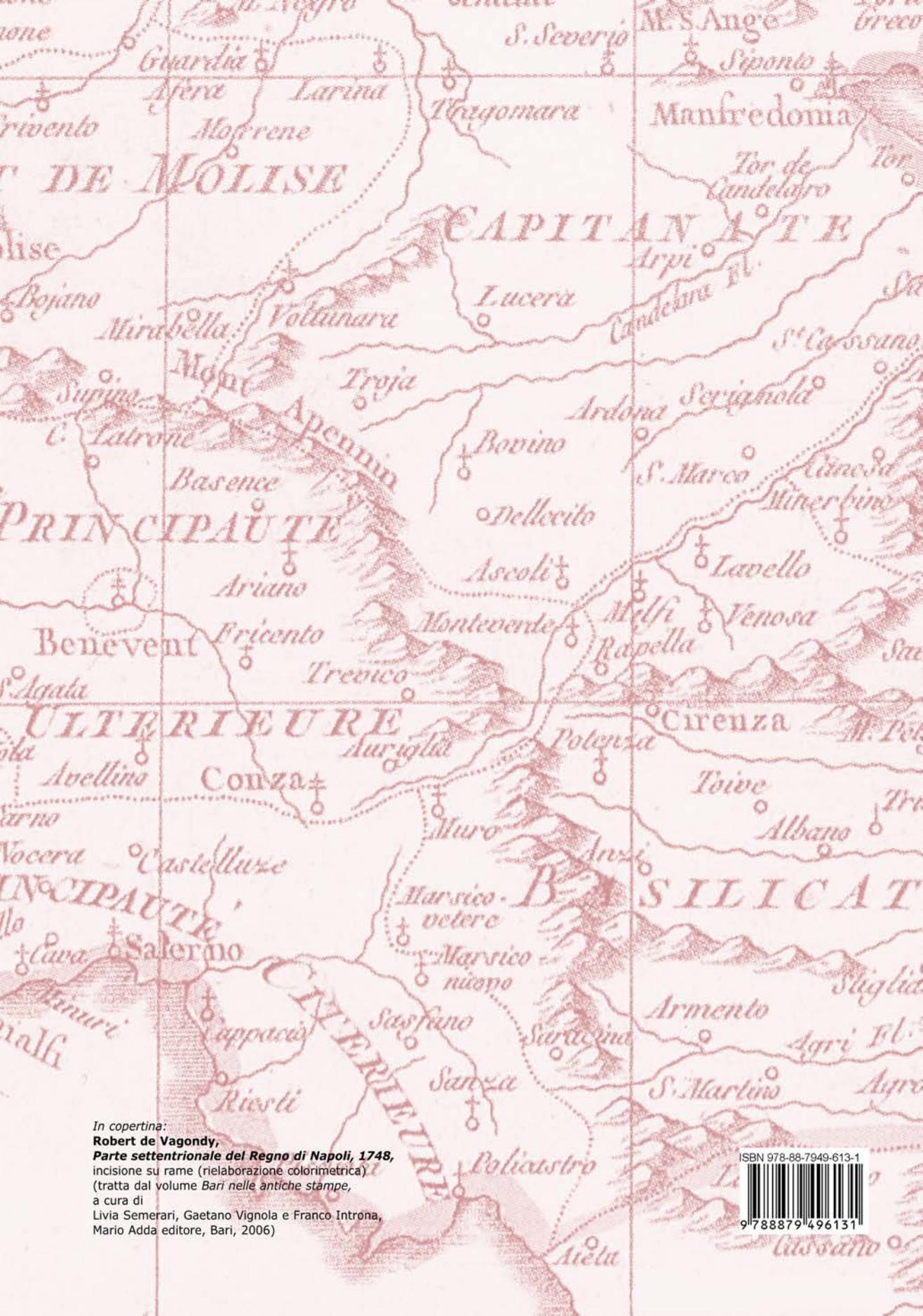
	Pag.		Pag.
Sez. XXIII n. 92 del 28/04/2011	140	Sez. XXII n. 52 del 25/02/2011	111
Sez. XXV n. 191 del 27/04/2011	55	Sez. XIV n. 32 parte I del 25/02/2011	177
Sez. X n. 38 del 19/04/2011	37	Sez. XIV n. 32 parte II del 25/02/2011	190
Sez. XXV n. 173 del 19/04/2011	163	Sez. XXII n. 49 del 19/02/2011	23
Sez. XXII n. 89 del 14/04/2011	140	Sez. VIII n. 32 del 14/02/2011	34
Sez. IX n. 62 del 13/04/2011	120	Sez. XXII n. 17 del 28/01/2011	36
Sez. VI n. 24 del 08/04/2011	48	Sez. XIV n. 1 parte II del 28/01/2011	38
Sez. XXIII n. 79 del 08/04/2011	56	Sez. XIV n. 1 parte I del 28/01/2011	98
Sez. VI n. 25 del 08/04/2011	102	Sez. IX n. 16 parte I del 27/01/2011	87
Sez. IX n. 60 del 25/03/2011	23	Sez. IX n. 16 parte II del 27/01/2011	99
Sez. XXV n. 134 del 22/03/2011	115	Sez. VIII n. 1 parte I del 14/01/2011	24
Sez. XIV n. 34 del 18/03/2011	121	Sez. VIII n. 8 del 14/01/2011	37
Sez. XIV n. 40 del 18/03/2011	123	Sez. VIII n. 1 parte II del 14/01/2011	139
Sez. VI n. 15 del 11/03/2011	140	Sez. VI n. 1 del 14/01/2011	183
Sez. XXII n. 58 del 03/03/2011	125		

**COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI\***

<b>BARI</b>	pag.		
Sez. IV n. 126 parte II del 06/06/2012	79	Sez. IV n. 118 parte I del 28/09/2011	77
Sez. IV n. 126 parte I del 06/06/2012	82	Sez. IV n. 118 parte II del 28/09/2011	123
Sez. IV n. 89 del 10/05/2012	56	Sez. IV n. 80 del 16/06/2011	39
Sez. X n. 55 del 23/03/2012	131	Sez. IV n. 65 del 13/05/2011	164
Sez. II n. 53 del 22/02/2012	78	Sez. IV n. 26 del 25/02/2011	122
Sez. II n. 51 del 22/02/2012	158		
Sez. XVII n. 12 del 08/02/2012	49	<b>LECCE</b>	pag.
Sez. XIII n. 7 del 18/01/2012	60	Sez. I n. 426 del 20/09/2012	46
Sez. XV n. 192 del 21/12/2011	190	Sez. II n. 61 parte I del 23/02/2012	150
Sez. II n. 186 del 14/12/2011	122	Sez. II n. 61 parte II del 23/02/2012	191
Sez. XI n. 251 del 30/11/2011	35	Sez. II n. 53 del 21/02/2012	29
Sez. XXI n. 240 del 29/11/2011	116	Sez. I n. 100 del 16/02/2012	82
Sez. XV n. 180 del 14/11/2011	78	Sez. II n. 32 del 07/02/2012	156
Sez. XII n. 161 del 10/11/2011	22	Sez. II n. 671 del 20/12/2011	111
Sez. VII n. 106 del 12/07/2011	169	Sez. II n. 656 del 13/12/2011	163
Sez. VI n. 127 del 06/07/2011	65	Sez. III n. 504 del 10/11/2011	15
Sez. XII n. 115 del 05/07/2011	149	Sez. II n. 607 del 09/11/2011	95
Sez. XIII n. 206 del 22/06/2011	15	Sez. II n. 562 parte III del 25/10/2011	38
Sez. XX n. 130 del 21/06/2011	149	Sez. II n. 562 parte I del 25/10/2011	119
Sez. XV n. 99 del 27/05/2011	168	Sez. II n. 562 parte II del 25/10/2011	192
Sez. II n. 89 del 25/05/2011	87	Sez. II n. 421 del 29/07/2011	109
Sez. IV n. 161 del 11/07/2011	149	Sez. II n. 368 del 30/06/2011	76
Sez. XV n. 77 del 19/04/2011	56	Sez. II n. 367 del 28/06/2011	23
Sez. XV n. 80 del 19/04/2011	99	Sez. II n. 305 del 07/06/2011	76
Sez. XV n. 78 del 19/04/2011	170	Sez. V n. 226 del 06/06/2011	157
Sez. II n. 51 del 23/03/2011	94	Sez. II n. 294 del 31/05/2011	66
Sez. II n. 23 del 14/01/2011	121	Sez. I n. 377 del 31/05/2011	132
		Sez. II n. 295 del 31/05/2011	159
<b>BRINDISI</b>	pag.	Sez. II n. 283 del 24/05/2011	165
Sez. II n. 83 del 04/05/2012	138	Sez. II n. 263 del 10/05/2011	48
Sez. II n. 180 del 03/11/2011	112	Sez. II n. 57 del 10/02/2011	120
Sez. III n. 194 del 10/10/2011	112		
Sez. II n. 88 del 09/05/2011	119	<b>TARANTO</b>	pag.
		Sez. III n. 250 parte I del 12/04/2012	121
<b>FOGGIA</b>	pag.	Sez. III n. 250 parte II del 12/04/2012	165
Sez. VI n. 43 del 23/04/2012	58	Sez. V n. 72 del 31/01/2012	36
Sez. VI n. 14 parte II del 05/03/2012	58	Sez. I n. 39 del 19/01/2012	53
Sez. VI n. 14 parte I del 05/03/2012	59	Sez. V n. 593 del 19/09/2011	171
Sez. VII n. 334 del 26/10/2011	136	Sez. III n. 918 del 11/07/2011	104
Sez. IV n. 132 del 14/10/2011	43	Sez. III n. 112 del 12/01/2011	126

\* Le decisioni sono indicate con la data del deposito.

Realizzato nel mese di novembre 2012 dalla  
LEVANTE EDITORI FIGLI DI MARIO CAVALLI srl - BARI (Italia)  
35, via Napoli - Tel. e Fax 080.5213778  
[www.levantebari.com](http://www.levantebari.com)  
e-mail: [levanted@levantebari.it](mailto:levanted@levantebari.it)



In copertina:

Robert de Vagondy,

Parte settentrionale del Regno di Napoli, 1748,

incisione su rame (rielaborazione colorimetrica)

(tratta dal volume *Bari nelle antiche stampe*,

a cura di

Livia Semerari, Gaetano Vignola e Franco Intronà,

Mario Adda editore, Bari, 2006)

ISBN 978-88-7949-613-1



9 788879 496131