



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
della PUGLIA

MASSIMARIO

delle

COMMISSIONI TRIBUTARIE

della PUGLIA



1/2
2015

LEVANTE EDITORI - BARI



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
della PUGLIA

MASSIMARIO
delle
COMMISSIONI TRIBUTARIE
della **PUGLIA**

N. 1/2 - 2015

ISBN 978-88-7949-662-9

© 2016. Tutti i diritti riservati

*Ai sensi della legge sui diritti d'autore tutelati dal codice civile
è vietata la riproduzione di questo libro, o parte di esso, con qualsiasi mezzo
(elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilm, registrazione, ecc.)
senza la preventiva autorizzazione*

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA

PRESIDENTE Ennio Attilio Sepe

DIRETTORE Francesco Giaccari

UFFICIO DEL MASSIMARIO

DIRETTORE

Ennio Attilio Sepe

COORDINATRICE RESPONSABILE

Mariella Di Gennaro

COORDINATORE DI REDAZIONE

Alessio Mättera

REDAZIONE

Fabio Aiello

Nicola Bruni

Luigi Carbone

Ruggero Carcano

Francesco Cataldi

Walter Celentano

Marco Ligrani

Nicolavito Poliseo

Luigi Riccardi

Gianluca Selicato

Salvatore Sodano

AUTORI

Mario Aulenta, Francesco d'Ayala Valva, Marta Basile, Pietro Boria, Luigi Carbone, Raffaele Cardillo, Laura Castaldi, Walter Celentano, Paolo Centore, Mario Cicala, Giuseppe Corasaniti, Antonio Damascelli, Gabriele Damascelli, Giuseppe Durante, Augusto Fantozzi, Licia Fiorentini, Nicola Fortunato, Guglielmo Fransoni, Roberto Franzè, Franco Gallo, Massimiliano Giorgi, Alessandro Giovannini, Giuseppe Ingrao, Manlio In-grosso, Marco Ligrani, Guglielmo Maisto, Michele Marzano, Giuseppe Melis, Maria Pia Nastri, Andrea Parlato, Paolo Puri, Luigi Quercia, Luigi Riccardi, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Gianluca Selicato, Ennio Attilio Sepe, Francesco Tesauo, Victor Uckmar.

Norma istitutiva: articolo 40 del d.lgs. n. 545 del 1992

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. (...). 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.

Publicazione a cura dell'Ufficio del Massimario della Ctr della Puglia, via Amendola n. 164/d, 70126 Bari.

Tel.: 0693838111, fax: 0693838110, email: maria.digennaro@finanze.it, alessiomattera@gmail.com.



quisque faber fortunae suae
ognuno è artefice del proprio destino

Appio Claudio Cieco

Saluto del Direttore

In occasione della quattordicesima pubblicazione del Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia, con la quale concludo la mia esperienza di direttore della rivista, a ragione della cessazione dal mio incarico di presidente della Ctr della Puglia per raggiunti limiti di età dopo quaranta anni di esercizio giudiziario, desidero esprimere la mia gratitudine a tutti i componenti dell'Ufficio del Massimario e, in particolare, alla dottoressa Mariella Di Gennaro e all'avv. Alessio Mattered, nella loro veste di coordinatori, per la collaborazione prestata alla riuscita di un'opera che, nel panorama nazionale, si è imposta all'attenzione non soltanto dei frequentatori delle aule della giustizia tributaria, ma anche degli studiosi della materia, sia perché rappresenta un prezioso strumento pratico di consultazione, sia per i contributi offerti sul piano dottrinale.

Il successo riscosso dalla pubblicazione è il risultato di un lavoro svolto con passione e lodevole sinergia fra i vari livelli di partecipazione alla sua preparazione, appartenenti al mondo giudiziario, accademico e professionale. Particolare attenzione è stata dedicata alla evoluzione della giurisprudenza tributaria della regione, attraverso la sapiente selezione delle pronunce più significative emesse dalle Commissioni tributarie pugliesi, che testimoniano altresì il grado di preparazione tecnica dei suoi giudici.

Proprio l'esame di tale giurisprudenza ed il grado di competenza specialistica e multidisciplinare richiesta al giudice tributario dovrebbero far riflettere chi semplicisticamente auspica una riforma della giustizia tributaria che ripropone il trasferimento della materia alla giurisdizione ordinaria, soluzione già bocciata dal Parlamento in occasione delle precedenti riforme del '72 e del '92 per due ordini di ragioni, assolutamente attuali: la natura della preparazione tecnica richiesta al giudice tributario e la situazione di collasso in cui versa la giustizia ordinaria.

Lascio il mio incarico in un momento non particolarmente felice per la magistratura tributaria, ma non posso fare a meno di sottolineare che le vicende negative apparse di recente sulla stampa ed, in qualche caso,

non sottratte al sospetto di una certa strumentalizzazione, non possono penalizzare un'intera categoria di giudici che nella stragrande maggioranza svolge con fedeltà ed onore il proprio ministero.

Tuttavia il grado di complessità e di importanza che ha raggiunto la giustizia tributaria pone con urgenza la esigenza di una piena indipendenza dei suoi giudici, oggi garantita in maniera imperfetta e non conforme al modello costituzionale, e l'introduzione di un giudice professionale, almeno per una parte a tempo pieno, adeguatamente retribuito, reclutato con pubblico concorso, di estrazione sia "togata" che "laica", che conservi la composizione mista dei collegi, necessaria per le diverse conoscenze tecniche occorrenti per una piena cognizione delle controversie tributarie.

Ennio Attilio Sepe

Nota del curatore

Ancora un'edizione del *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, quattordicesimo anno di vita, quattordicesima pubblicazione: oramai un punto di riferimento.

La breve storia

Nel 2002 l'allora direttore della Ctr Puglia affida l'ufficio del Massimario, istituito ai sensi dell'art. 40 del d.lgs. n. 545 del 1992 ma sino ad allora sostanzialmente fermo, alla dott.ssa Mariella Di Gennaro, che raccoglie la sfida con entusiasmo e spirito d'iniziativa.

L'abbrivio è incerto: il progetto risente della limitatezza delle risorse e subisce la scarsa "propensione al rischio" tipica delle strutture burocratiche. Ma fortunatamente (anche) questa regola – come da manuale – finisce per infrangersi contro l'eccezione della creatività e della voglia di realizzare l'obiettivo.

La dott.ssa incaricata, facendo tesoro dell'esperienza del dott. Salvatore Paracampo e del dott. Vincenzo Nardi – due magistrati di lungo corso, l'uno presidente della Ctr Puglia, l'altro direttore del neo-istituito ufficio del Massimario – riunisce un esiguo, ma risoluto gruppo di lavoro (tra cui il sottoscritto, l'avv. Michele Antonucci e il prof. Giuseppe Accettura), al fine di pubblicare un volumetto contenente un estratto delle massime lavorate e inserite in banca dati.

Correva l'anno 2003. L'idea è vincente, il largo apprezzamento ripaga il lavoro, fornendo la spinta per affrontare gli ostacoli via via di strada.

Nell'aprile 2004 – grazie (allora come adesso) al contributo economico degli ordini professionali e degli altri soggetti istituzionali coinvolti – viene pubblicato il primo numero del *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*.

A guardarlo oggi, fa tenerezza: 48 paginette, poca esperienza, tanta passione e l'eccitante consapevolezza di realizzare, *d'emblée*, qualcosa di unico nel panorama locale.

Nel 2005 decidiamo, grazie anche al sostegno del prof. Antonio Uricchio, da sempre *supporter* del nostro progetto, di pubblicare brevi

“note a sentenza”, per rendere più stimolante il dibattito attorno alle questioni affrontate. Si apre un nuovo capitolo nella storia del nostro Massimario: il progetto diventa più complesso e impegnativo; richiede un maggiore coinvolgimento e il coordinamento degli Autori; pretende un nuovo “taglio” editoriale; pone problemi inediti e offre nuove opportunità.

La risposta è al di sopra delle aspettative: la terza edizione, nel 2005, convince tutti.

Con il primo numero del 2007, vede la luce il “saggio gufo”, dispensatore del brocardo iniziale, che tanto ci diverte nella ricerca del motto¹.

Nella costante tensione al miglioramento, introduciamo, sempre nel 2007, le “note redazionali”, affidandone il compito all’insostituibile dott. Walter Celentano, la cui granitica preparazione giuridica e la lunga esperienza maturata presso l’ufficio del Massimario della Corte Suprema, vengono messe generosamente al servizio della nostra pubblicazione.

Contemporaneamente cambiamo editore, affidandoci alla Levante editori, cui va la nostra gratitudine per il buon lavoro di *restyling*: il secondo numero del 2007, infatti, si presenta notevolmente maturato anche dal punto di vista estetico.

Nello stesso anno istituiamo la sezione dedicata alla dottrina, riservata agli scritti elaborati per noi da professori ordinari di diritto tributario e da giudici della Suprema corte particolarmente sensibili alle tematiche fiscali.

L’accademia si interessa e si avvicina al Massimario, così come i maggiori professionisti italiani, chiamati a titolo gratuito a fornire la propria scienza giuridica, spesso in chiave critica.

Negli anni successivi consolidiamo la struttura dell’opera, confermandone l’ossatura ed apportando di continuo piccole innovazioni, ad esempio dando spazio alla cattedra barese di diritto tributario (si ricor-

¹ ...e negli anni il gufo ha così sentenziato: *Iustitia suum cuique distribuit*, Cicerone; *Dubium sapientiae initium*, Cartesio; *Nulla dies sine linea*, Plinio il Vecchio; *Quidquid latet apparebit*, Tommaso da Celano; *Ex silentio nutritur iustitia*, Bonaventura da Bagnoregio; *Solvitur ambulando*, Diogene di Sinope; *Legum servi sumus ut liberi esse possimus*, Cicerone; *Corruptissima republica, plurimae leges*, Publio Cornelio Tacito; *Quis custodiet ipsos custodes?* Giovenale.

da il pregevole lavoro coordinato dal prof. Nicola d'Amati nel Massimario n. 1/2 del 2010), al garante del contribuente, alla fiscalità regionale. Nell'edizione di quest'anno, diamo un volto ai nomi, inserendo l'immagine di ciascun contribuente.

Dal 2010 sino ad oggi, l'ufficio del Massimario è stato diretto dal pres. Ennio Attilio Sepe, sostituto procuratore generale presso la Corte di Cassazione: con lui, nostra guida, questa storia raggiunge l'attuale vertice. A lui succede il nuovo pres. Francesco Lorusso, presidente della sezione giurisdizionale per la Puglia della Corte dei Conti, cui vanno i nostri auguri per il nuovo prestigioso incarico.

Lo *Staff* del Massimario è dunque fisiologicamente mutato negli anni, sia nel versante "apicale" (direttori e presidenti di Ctr), che in quello operativo (massimatori, componenti di redazione). Unico punto di riferimento fisso, la dott.ssa Mariella Di Gennaro, che ha avuto il merito di continuare a credere nell'"esperimento" Massimario, anno dopo anno, tanto da renderlo autentico metro di paragone.

Non diversamente dai precedenti, anche l'attuale numero è frutto della passione e dell'impegno non retribuito di molti: a tutti, e a ciascuno, la nostra gratitudine. Mi piace, in particolare, salutare il ristretto *team* di redazione, ovvero il dott. Marco Ligrani e l'avv. Luigi Carbone, sempre presenti.

I meriti sono naturalmente condivisi con tutti quelli che ci hanno creduto. Mi sia consentito di ringraziare, inoltre, anche i "detrattori" e tutti quelli che, remando contro, ci hanno fornito – per colmo – la spinta per fare di più e meglio.

I numeri, il metodo, i contributi

Nell'anno trascorso abbiamo selezionato ed estratto per la pubblicazione, tra migliaia di decisioni esaminate, oltre 200 massime, la gran parte delle quali proviene da sentenze e ordinanze del giudice d'appello, depositate nell'arco temporale tra il 2015 e i primi mesi del 2016.

Confermata la struttura sistematica dell'opera, suddivisa nei capitoli: imposte sui redditi, irap, iva, tributi indiretti, diritti e tributi locali, accertamento, processo, riscossione, notificazioni, disposizioni tributarie di carattere generale, contributi di dottrina.

21 note a sentenza, 16 studi dottrinali, numerose note redazionali e moltissimi richiami alle novità portate dalle ultime decisioni della Su-

prema Corte. Tra gli apporti scientifici alla nostra rivista, la componente di estrazione accademica è assolutamente preponderante. Questo ventaglio consente al lettore, come di consueto, uno sguardo sulle più recenti questioni fiscali italiane, sostanziali e processuali.

Ringraziamo i Professori Claudio Sacchetto – coordinatore scientifico del Massimario piemontese – e Andrea Parlato, delle rispettive accademie piemontesi e siciliane, che hanno aderito con entusiasmo all’invito di presentazione al nostro lavoro.

Invito alla lettura

Segnaliamo, in apertura, il “protocollo per la massimazione delle sentenze”, di Walter Celentano, utile strumento per chiunque voglia approfondire la complessa attività della massimazione.

Tra i contributi di sistema, segnaliamo Franco Gallo sull’ormai acclarata crisi del federalismo fiscale; Andrea Parlato sui profili legislativi e giurisprudenziali; Francesco d’Ayala Valva sulla nuova mediazione tributaria; Francesco Tesauro – coordinatore scientifico del Massimario lombardo – sulla nuova disciplina della tutela cautelare nel processo tributario; il nostro pres. Ennio Attilio Sepe sul complesso del sistema delle impugnazioni nel processo tributario; Mario Cicala – presidente della sezione tributaria della Corte di Cassazione nonché presidente della Ctr della Toscana – sulle cd. “leggi sentenze”; Victor Uckmar sul completare la giurisdizionalizzazione delle commissioni, tema assai attuale; Guglielmo Frasoni sul rapporto tra accertamento ordinario e accertamento parziale; Giuseppe Corasaniti sulla nuova disciplina dell’abuso del diritto; Manlio Ingrosso con un ironico commento alle recenti pronunce di legittimità sul tema degli accertamenti firmati dai funzionari dell’Agenzia cui erano stati attribuiti incarichi dirigenziali; Livia Salvini sull’abrogazione del raddoppio dei termini; Alessandro Giovannini sul *ne bis in idem* e Pietro Boria sul principio del “chi inquina paga”.

Nella loro evidente eterogeneità, i lavori che abbiamo scelto di pubblicare disvelano una comune riflessione sull’evoluzione del diritto giurisprudenziale tributario italiano.

Abbiamo svolto una delicata opera di coordinamento dei lavori ed una certosina – e assai impegnativa – revisione degli stessi, per offrire al lettore un testo che, nella complessità tipica delle collettanee, offra da un canto una visione il più possibile armoniosa e rappresentativa

della produzione giurisprudenziale locale e, al contempo, ne consenta una lettura critica.

Anche quest'anno, infatti, abbiamo volutamente pubblicato alcune decisioni tra loro contrastanti, augurandoci che tale evidenza favorisca una riflessione sui valori della certezza del diritto (e del diritto giurisprudenziale, soprattutto) e della uniformità delle decisioni, in accordo con i principi cogenti della materia, che dovrebbero sempre guidare – anche – il giudice tributario.

La divulgazione

Il nostro Massimario è da quasi un decennio *on-line* sui siti istituzionali del Mef (centro ricerche e documentazione economica e finanziaria). Attualmente è presente anche sul nuovo portale della giustizia tributaria (www.giustiziatributaria.gov.it). Tutte le decisioni massimate nel presente volume – e tante altre non pubblicate ma comunque massimate e inserite in rete – sono disponibili nella banca dati “documentazione economica e finanziaria” del Mef (www.cerdef.it) ed i relativi provvedimenti sono disponibili per il libero download in formato pdf. Almeno in questo, la giustizia tributaria si avvicina al cittadino/contribuente.

Il volume cartaceo sarà invece diffuso presso molte Commissioni tributarie italiane, le maggiori Università, i centri di ricerca, le magistrature superiori, il Ministero dell'economia e delle finanze, gli uffici fiscali apicali dell'Amministrazione finanziaria.

Il futuro

È, per definizione, incerto.

Da un lato ci sono progetti legislativi, più o meno fantasiosi, che ipotizzerebbero l'abolizione degli attuali organi di giustizia tributaria in favore della nascita di sezioni specializzate presso i tribunali. Si vedrà.

Dall'altro, questa rivista – come tante altre encomiabili iniziative scientifiche nel nostro paese – è retta da un'opera di volontariato e da spirito di servizio, che ne rendono, *rebus sic stantibus*, ancor più incerto il futuro.

Ognuno è, per fortuna, artefice del proprio destino!

Profili legislativi e giurisprudenziali

PROF. AVV. ANDREA PARLATO

Ordinario di diritto finanziario, Benemerito dell'Ateneo di Palermo

Ringrazio per l'invito rivoltomi, anche quest'anno, a proporre un'introduzione al noto ed affermato Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia.

Invero quest'anno la nuova legislazione esige ed induce ad interpretazioni giurisprudenziali, le quali, nella struttura del Massimario pugliese, troveranno sempre insostituibile riferimento, considerata l'impronta metodologica e sistematica dello stesso.

Intanto con riguardo alla "produzione" legislativa, ricordo che da tempo la dottrina ha rilevato la "*troppa legislazione*" (Spencer H.), "*la bufera legislativa*" (Zagrebelsky G.), "*l'ipertrofia legislativa*" (Falsitta G.), nonché la scarsa significatività, la condizione di "*legge oscura*" (Ainis M.), di "*trappola delle leggi*" (Mattarella B.G.).

L'eccessiva produzione e la scarsa qualità della legislazione sono evidenti e caratterizzano il periodo attuale. Nell'odierna inflazione legislativa abbondano le norme lacunose, ambigue, generiche, contraddittorie, irragionevoli e incoerenti. Le qualità auree della legge razionale, segnatamente la generalità e l'astrattezza, hanno ceduto il passo alle leggi dettate da interessi particolari e concreti (l'esigenza di gettito). Sarebbe così dunque il «cattivo legislatore» a impedire al giudice di essere un «buon giudice», fedele applicatore della legge. Il giudice, per essere tale, dovrebbe poter maneggiare «buone leggi»; in mancanza, invece, è costretto dalla necessità ad assumere una parte che non dovrebbe essere la sua, cercando diversi criteri di decisione per integrare la legge, correggerla e perfino metterla da parte (Zagrebelsky G.).

In tal senso, giova ripetere che dalla legislazione «a getto continuo» e qualitativamente carente consegue la difficoltà del giudice tributario e l'esigenza di sistematica proposizione della giurisprudenza, puntualmente prospettata da questo Massimario.

Peraltro, sembra che la giurisdizionalità delle Commissioni tributarie non sia coerentemente considerata con riguardo all'assistenza tecnica. Segnatamente nel decreto legislativo relativo alla "riforma" del processo

tributario è contenuto un elenco di soggetti, ai quali è attribuita la legittimazione all'assistenza tecnica. Invero, è da ritenere che si tratta di categorizzazioni soggettive a talune delle quali non sembra riconoscibile la necessaria professionalità. Così il giudice tributario sarebbe privato di un sicuro riferimento ed altresì di un adeguato apporto conseguente all'idoneità difensiva. Coteste diverse categorie di difensori sembrano confliggere con la giurisdizionalità (riconosciuta) delle Commissioni tributarie.

Le parti del processo, negli apporti difensivi, non sono portatrici di una verità, bensì rappresentano le reciproche e conflittuali situazioni. Il confronto "sostiene" il giudice nella dichiarazione della verità processuale.

Il "disagio" normativo, peraltro, trova conferma nella sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 9 dicembre 2015, n. 24823, la quale ha statuito che, in base al diritto italiano, l'avviso di accertamento non deve essere preceduto da una fase di contraddittorio endoprocedimentale. La Suprema Corte riconosce l'obbligo del contraddittorio solo per i tributi "armonizzati", sulla base della valenza del principio dettato dall'U.e.. Viceversa disconosce l'esistenza di una clausola generale per i tributi non "armonizzati". Questa determinazione – che costituisce modifica al precedente e consolidato orientamento – non può essere condivisa nella considerazione dei principi costituzionali fondamentali e delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente.

Intanto la Corte di Cassazione, in questa occasione, ha per buona sostanza rilevato una "lacuna legislativa", consistente nell'assenza di un enunciato normativo relativo al principio del contraddittorio. In proposito non può non citarsi la quasi coeva ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale, emessa dalla Ctr Toscana, Firenze, 21 dicembre 2015 – 10 gennaio 2016, che ha sollevato la questione di legittimità costituzionale del comma 7 dell'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, nelle sole ipotesi in cui l'Amministrazione abbia "*effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività*" del contribuente.

Pertanto, necessita quel riferimento sistematico che deve essere pienamente riconosciuto a cotesto Massimario, fondamentale strumento di conoscenza degli orientamenti giurisprudenziali.

Massimario, banche dati e tecnologia informatica: solo tecnica o un nuovo diritto?

PROF. AVV. CLAUDIO SACCHETTO

Emerito di diritto tributario nell'Università di Torino
Presidente del Comitato scientifico del Massimario del Piemonte

Gli strumenti di conoscenza del patrimonio giuridico, anche in materia fiscale sono stati mutati e trasformati dall'informatica applicata. Da sempre è necessaria una selezione dei materiali ad opera di filtri che ne permettano la catalogazione e l'interpretazione, ma negli anni della rivoluzione digitale è divenuto ancor più centrale il quesito metodologico se il contenuto di un testo sia indifferente rispetto al mezzo o supporto che lo fa circolare.

Risulta evidente che la manifestazione del pensiero è pesantemente condizionata dalle modalità con cui esso viene trasmesso: le idee ospitate su internet, in ambiente virtuale o comunque digitale, non potranno mai avere la forma necessaria per una relazione scritta su supporto cartaceo.

Da ciò deriva che la stessa cultura giuridica non può non essere condizionata vista l'impossibilità di poter entrare in contatto con l'enorme patrimonio relativo al diritto.

Si rendono quindi necessari dei filtri che ne permettano la conoscenza e l'utilizzazione: filtri necessari elaborati da chi sceglie i materiali (le sentenze da pubblicare e quindi da conoscere come precedente), filtri necessari determinati da chi prepara le massime giurisprudenziali operando quindi un'opera di astrazione, filtri necessari che derivano dalla catalogazione delle informazioni (repertori di legislazione, bibliografia, giurisprudenza coordinati e pubblicati da case editrici specializzate nel diritto).

Le banche dati sono sempre state strumento essenziale di lavoro ai fini della diffusione dell'informazione in esse contenuta. Per il mondo della ricerca hanno rappresentato una risorsa di enorme valore quale motore propulsore per idee nuove e creative.

Lo scambio che ne è derivato, nel colloquio a più voci, ha permesso una crescita non solo culturale, ma anche economica, vantaggiosa sia per la ricerca scientifica, sia per i produttori stessi dell'informazione.

La complessità ed “*interoperabilità*” (la nuova metodologia obbliga ad inventare termini nuovi o neologismi!) della attuale società tecnologica hanno connotato e specificato molti aspetti nuovi che stanno disegnando un panorama completamente originale (in taluni casi rivoluzionario) in tutti i settori giuridici: peculiare ed emblematica é stata proprio l’attività di redazione delle massime delle sentenze di merito tributarie.

La totalità dei documenti (informatici) oggetto del lavoro e la gestione del flusso dei medesimi in funzione dell’obiettivo, ha permesso di organizzare in modo sempre più preciso e raffinato tutte le raccolte di informazioni, grezze o elaborate, aventi ad oggetto le specifiche tematiche e di sistamarle in modo da consentire ricerca e reperimento delle informazioni in modo più celere ed efficace.

Alla luce della mia esperienza presso la Commissione Massimario del Piemonte, che ho avuto ed ho l’onore di presiedere e condividere con validissimi collaboratori, ritengo che nel settore della giustizia tributaria l’informatica giuridica documentale rappresenti l’utilizzo più proficuo ed operativo dell’informatica da parte del mondo del diritto, in tutti i suoi ambiti.

Le banche dati giuridiche consentono di poter “racchiudere” il sapere giuridico all’interno di un server e rappresentano, se conosciute, uno straordinario strumento tecnologico per migliorare in concreto l’attività quotidiana del professionista del diritto.

Alla luce delle considerazioni di cui sopra risulta molto apprezzabile il lavoro svolto dal presente Massimario delle Commissioni tributarie Puglia, che si segnala come *kanon* regola a cui possono guardare quanti si occupano della attività di redigere massime.

Protocollo per la massimazione delle sentenze

DOTT. WALTER CELENTANO
Consigliere della Corte di Cassazione

Premessa. In un contesto culturale e costituzionale in cui la prevedibilità delle risoluzioni giudiziarie acquista un valore positivo immediatamente ricadente sull'eguaglianza delle e nelle tutele giuridiche, la formazione di una raccolta della giurisprudenza, finalizzata alla creazione di un sistema di precedenti, costituisce un utile apporto al c.d. "servizio-giustizia", fornendo ai giudici un indirizzo per la decisione dei casi analoghi e agli interessati un orientamento circa l'opportunità della prevenzione delle controversie e della stessa instaurazione di un contenzioso. In teoria, la massimazione delle decisioni e la presentazione dei principi giuridici informativi della giurisprudenza di merito nella materia dell'imposizione tributaria, come in ogni altra, è idonea a garantire quei valori e a raggiungere quegli obiettivi.

Risiede in questa premessa la necessità che la selezione delle pronunce e la formulazione dei principi di diritto in queste enunciati, espressa attraverso le massime, sia governata da una sostanziale omogeneità dei metodi, dei criteri e delle regole per la redazione delle massime stesse.

Ho redatto il testo che segue giovandomi del Protocollo in uso presso l'ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione, presso il quale ebbi la fortuna di esercitarmi nelle mie prime esperienze - assai formative e gratificanti - di giudice di legittimità. Questo autorevole "aggancio" valga come titolo di presentazione e di raccomandazione del testo medesimo presso i collaboratori del nostro Massimario.

1. La massimazione ha lo scopo di rendere manifesto, di documentare, anche a futura memoria, il principio di diritto che il provvedimento decisorio emesso dal giudice ha enunciato; essa assolve a due funzioni: favorire la conoscenza del diritto vivente; dare corpo ad un sistema di precedenti che a sua volta serva ad assicurare la coerenza delle decisioni giudiziali nei casi simili.

2. L'ideazione e la formulazione della **massima** è il risultato dell'attività di attenta lettura e di interpretazione del provvedimento giurisdizionale nonché di individuazione del principio di diritto del quale il giudice ha fatto applicazione nella decisione della controversia.

Ai collaboratori del nostro Massimario è nota la struttura formale della massima:

- a) l'indicazione degli estremi del provvedimento dal quale la massima è tratta;
- b) una serie di lemmi che esprimano in sintesi il contenuto della massima;
- c) la massima.

Ma qualcosa di più è bene dire:

- per a), dev'essere indicata l'Autorità (Ctr, Ctp di...) che ha emesso il provvedimento, la data e il numero di quest'ultimo e dev'essere altresì indicato - benché questa indicazione, invero non strettamente necessaria, sia dovuta semplicemente all'uso e alla tradizione - il nome del presidente del Collegio giudicante e dell'estensore del provvedimento;
- per b), l'indicato insieme di lemmi è noto come "il sommario" e dev'essere composto da una pluralità di titoli - scelti non a caso dal massimatore ma secondo una sorta di dizionario precostituito - che con espressioni puntuali e sintetiche, indichino la materia di riferimento e il contenuto della massima; detti titoli dovranno essere posti tra di loro in relazione di consequenzialità logica secondo le figure processuali e le categorie giuridiche;
- esempio: accertamento sintetico - redditometro - natura di presunzione semplice - conseguenze: inversione dell'onere della prova;
- esempio: processo tributario - giudicato esterno - efficacia in altro processo - condizioni - elementi costitutivi dell'imposta a carattere permanente - rilevanza del giudicato;
- esempio: accertamento - induttivo - omessa dichiarazione dei redditi - principio della capacità contributiva - osservanza - necessità.

Una o più massime potranno essere estratte dal provvedimento se uno o più sono i principi enunciati dal giudice.

Saranno composti più sommari, ciascuno corrispondente ad una massima, allorché dal medesimo provvedimento siano estratte più massime.

3. Dalle cose dette risulta già che l'**individuazione del principio di diritto** costituisce un'operazione intellettuale assai complessa.

Si richiedono uno studio approfondito del provvedimento nella sua interezza e una lettura volta a rilevare i termini esatti della questione giuridica esaminata e risolta dal giudice.

Con riferimento a detta questione, saranno individuate le ragioni che hanno determinato e che, sotto il profilo logico-giuridico, sorreggono la decisione: questo vuol dire che nessuna rilevanza sarà da attribuire ai passaggi argomentativi intermedi, alle argomentazioni svolte *ad abundantiam*, alle enunciazioni retoriche o pleonastiche ed a quelle che non siano strettamente connesse alla *ratio decidendi*, alle digressioni alle quali il giudice si sarà lasciato andare, alle esibizioni che egli avrà fatto di dottrina giuridica.

4. Se un provvedimento sia da (meritevole di) massimare, dipenderà dall'aver valutato che il principio di diritto enunciato in un provvedimento giurisdizionale meriti d'essere inserito nel sistema dei precedenti, e dunque ricordato e tramandato, o per il suo carattere di novità, o per la particolarità della fattispecie alla quale è stato applicato, o perché sia stato enunciato di nuovo dopo un notevole lasso di tempo dalla precedente enunciazione, o perché intervenga da ultimo e con argomentazioni che siano nuove ovvero critiche dei precedenti difformi.

5. Criteri per la corretta (rispondente ad una formulazione *standard*) redazione delle massime.

Il testo della massima deve consentire l'immediata comprensione della questione e del principio di diritto e, pertanto, deve essere redatto in forma chiara, sintetica e precisa, evitando proposizioni incidentali e periodi complessi, che evidentemente contrastano con l'enunciazione netta e puntuale della sintesi della *ratio decidendi* e della statuizione che ne discende.

Lo schema tipico della massima è in tre parti: a) la **premessa**, che ha la funzione di indicare la materia e l'istituto giuridico al cui interno si pone la questione risolta dal giudice; essa serve ad introdurre immediatamente l'istituto giuridico cui pertiene la questione oggetto della massimazione (es.: in tema di *imposta sui redditi societari*; in tema di *accertamento*; nelle controversie concernenti *la registrazione degli atti...*); b) l'**indicazione del fondamento giuridico** della decisione, ossia

la sintesi, precisa e puntuale, della *ratio decidendi* che il massimatore avrà individuato alla stregua dei criteri indicati *sub* 3 che precede; c) la **conclusione**, nella quale è esposta la soluzione data dal giudice alla questione.

Le parti suddette possono essere poste anche in un ordine diverso.

- Esempio: in tema di accertamento (*la premessa*), l'utilizzazione degli studi di settore nei confronti di un professionista che abbia iniziato l'attività pochi anni prima è illegittima (*la conclusione*), atteso che in tal caso la presunzione sulla quale detti studi di settore si basano, è priva dei requisiti della gravità, precisione e concordanza (*il fondamento giuridico*);
- esempio: in tema di imposta di registro (*premesse*) è legittima (*conclusione*) la revoca delle agevolazioni fiscali relative alla formazione della proprietà contadina allorché l'interessato non produca, nel termine triennale previsto dall'art. 4 della legge n. 604 del 1954 (*ratio decidendi*), la certificazione proveniente dall'ispettorato agrario attestante il possesso dei requisiti soggettivi;
- esempio: il furto della merce non costituisce presupposto per l'abbuono dell'accisa sulla produzione di alcool (*conclusione*) non potendo essere equiparato al caso fortuito o alla forza maggiore (*ratio decidendi*);
- altro esempio: in tema di agevolazioni fiscali per nuovi investimenti (*la premessa*), il ritardo di un istituto di credito nell'erogazione di somme a titolo di mutuo, prevista nel piano finanziario dell'investimento, costituisce causa di forza maggiore giustificativa della mancata osservanza dei termini per la realizzazione del progetto (*il fondamento giuridico*) onde è impedita la decadenza del soggetto imprenditore dal beneficio fiscale del credito d'imposta (*la conclusione*).

5.1. Potrà risultare opportuno riferire, nel testo della massima, la fattispecie (gli estremi, gli elementi della) in relazione alla quale il principio di diritto è stato enunciato; questo avverrà tutte le volte che proprio la fattispecie assuma una sua propria rilevanza (per novità, o per altre sue peculiari caratteristiche) tale da rendere particolarmente significativa l'applicazione che, rispetto ad essa, il giudice ha fatto del principio di diritto.

In questi casi, sarà bene:

- a) che la massima abbia a suo *incipit* l'indicazione del campo (es.: in tema di..., in materia di...);
- b) che la massima (il principio di diritto) sia seguita da una breve, concisa ma puntuale descrizione degli elementi tipici e qualificanti della fattispecie. Potrà in tali casi farsi ricorso alla dicitura esplicativa, da porre tra parentesi, del tipo “*nel caso di specie...*”, “*il principio è stato applicato in relazione a...*”.

– Esempio: in tema di tassa sui rifiuti solidi urbani (*premessa*) e con riguardo agli esercizi alberghieri, le disposizioni dell'art. 68 del d.lgs. n. 507 del 1997 pongono il principio della necessaria omogeneità delle categorie di immobili ai fini della determinazione delle tariffe sicché anche all'interno dei suddetti esercizi non può non distinguersi tra le aree destinate all'attività alberghiera e gli altri locali adibiti ad altri usi (cucine, sala convegno etc.), stante la diversa potenzialità di produzione dei rifiuti tra le une e le altre, e non può non essere differenziata la relativa tariffa (*principio di diritto* o *ratio decidendi*). Dev'essere pertanto disapplicata per illegittimità, ai sensi dell'art. 7 comma 5 del d.lgs. n. 546 del 1992, per contrasto con l'art. 68 cit, la deliberazione comunale di determinazione della tariffa quando non preveda la suddetta differenziazione (*conclusione*).

6. Il lessico delle massime. Nella redazione delle massime dovrà farsi uso esclusivo (salvo a porre tra parentesi la denominazione nella lingua straniera di derivazione dell'istituto, della situazione o fattispecie giuridica di che trattasi) e corretto della lingua italiana e i termini giuridici dovranno essere usati con estrema precisione e nel significato che le stesse disposizioni della legge, l'uso e la tradizione hanno consolidato; le definizioni giuridiche debbono essere tratte dalle norme dei codici e delle leggi.

È consigliabile la continua consultazione dei dizionari della lingua italiana e dei termini giuridici.

7. Indicazione di norme. Per ciascuna massima dovrà essere indicato il/i riferimenti normativi (articoli dei codici e/o estremi dei provvedimenti legislativi). È necessario che i riferimenti normativi siano completi e precisi; essi debbono comprendere tutte le norme che attengono in modo specifico alla massima.

Nella massima, e anche nel sommario, gli istituti giuridici, i concetti

e le situazioni giuridiche, debbono essere indicati espressamente con il loro nome e non attraverso la citazione della legge o degli articoli di legge che li contempla.

In ogni caso, la massima o il sommario non deve contenere un puro e semplice riferimento legislativo ma deve indicare il contenuto della norma. Ad esempio, non si dirà mai “*l'accertamento previsto dall'art. 38 comma 4 del d.p.r. n.600 del 1973*” ma si dirà “*l'accertamento sintetico*”; non “*la norma dell'art. 37 bis*, bensì “*le disposizioni antielusive*”.

L'indicazione di leggi speciali dev'essere fatta riportandone in modo completo la data, seguita dal numero.

L'indicazione di un decreto legge deve sempre essere seguita dagli estremi (data e numero) della legge di conversione.

Le leggi fondamentali e quelle più usualmente citate possono essere indicate con il solo numero ed anno (es.: legge n. 212/2000 - d.p.r. n. 600/1973).

I decreti ministeriali saranno indicati con l'abbreviazione d.m. seguita dal numero e dall'anno di emissione.

La Costituzione e i Codici possono essere indicati con le abbreviazioni Cost. – c.c. – c.p.c., etc..

8. I precedenti giurisprudenziali conformi o difformi. È utile rendere nota l'esistenza di precedenti giurisprudenziali; essi saranno segnalati come “conformi” o “difformi” rispetto alla massima cui l'indicazione si riferisce.

Anche sul punto è bene precisare che “*conformi*” saranno ritenuti i precedenti giurisprudenziali che siano effettivamente e strettamente conformi al principio di diritto massimato, prescindendo dalle caratteristiche peculiari della fattispecie in cui sono intervenuti, mentre l'indicazione di “*diforme*” dev'essere il frutto di una valutazione particolarmente accurata, volta a verificare l'effettiva esistenza del contrasto e della divergenza tra le decisioni; occorrerà esaminare attentamente la motivazione del provvedimento, atteso che sarà rilevata la difformità soltanto allorché il giudicante abbia dato alla questione una diversa soluzione giuridica, non già allorché la diversità concerna soltanto le ragioni della decisione, la *ratio decidendi*.

Il resto è affidato alla consolidata intelligenza, all'intuito giuridico e alla dottrina – l'immane sapere giuridico – dei collaboratori.

IMPOSTE SUI REDDITI

IRPEF – Redditi fondiari – Reddito da locazione di immobile – Accordo di riduzione del canone – Efficacia retroattiva – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Di-ma). Sent. n. 1462 del 23 giugno 2015.

In tema di imposte dirette, il canone di locazione di immobili adibiti ad uso diverso da quello abitativo deve essere sempre dichiarato, atteso che esso concorre alla formazione del reddito, ancorché non percepito. Conseguentemente gli accordi intervenuti tra le parti, volti a ridurre il canone originariamente pattuito, sono opponibili ai terzi e all'Amministrazione finanziaria esclusivamente dalla data di registrazione dell'accordo medesimo, a partire dalla quale quest'ultimo acquisisce certezza giuridica ai sensi dell'art. 2704 c.c..

IRPEF – Redditi fondiari – Locazione – Corrispettivo – Prestazione patrimoniale diversa dal danaro – Tassabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Lancieri). Sent. n. 2302 del 9 novembre 2015.

Il corrispettivo della locazione di un immobile, costituito anziché in una somma di danaro, da una prestazione avente ad oggetto beni o servizi, apprezzabile dal punto di vista patrimoniale, costituisce per il locatore reddito imponibile ai fini dell'irpef.

IRPEF – Redditi fondiari – Reddito da locazione di immobili – Dichiarazione – Obbligo – Modalità alternative di pagamento del canone – Irrilevanza – Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Mangialardi – Relatore: Gentile). Sent. n. 1784 del 1 settembre 2015.

In base al disposto dell'art. 26 del d.p.r. n. 917 del 1986, i redditi fondiari concorrono alla formazione del reddito imponibile indipendentemente dalla percezione, sicché, nel caso di locazione di immobili, sono

irrilevanti le diverse modalità di adempimento dell'obbligo di corrispondere il canone che le parti abbiano concordato tra di loro¹.

¹ Con tale motivazione i giudici dell'appello hanno riformato la sentenza dei primi giudici che aveva ricondotto alla "inesistenza di reddito" la pattuizione intervenuta tra le parti secondo la quale il conduttore restava esonerato per tre anni dal pagamento del canone, provvedendo tuttavia ad eseguire a sue spese opere di miglioria dell'immobile.

IRPEF – Redditi fondiari – Immobile assoggettato ad espropriazione forzata – Canoni di locazione – Imponibilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Colagrande). Sent. n. 2225 del 17 giugno 2015.

I canoni di locazione dell'immobile assoggettato ad espropriazione forzata civile non costituiscono reddito di fabbricati per il proprietario, in quanto il pignoramento si estende, ai sensi dell'art. 2912 c.c., ai frutti e alle rendite dell'immobile pignorato.

IRPEF – Reddito d'impresa – Attività volta alla commercializzazione di prodotti agricoli – Legittimità – Regime del reddito agrario – Inapplicabilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Leuci – Relatore: Samarelli). Sent. n. 2174 del 20 ottobre 2015.

L'applicazione del regime fiscale previsto dall'art. 32 (reddito agrario) del d.p.r. n. 917 del 1986 e del regime speciale dei produttori agricoli di cui all'art. 34 del d.p.r. n. 633 del 1972 presuppone che il soggetto contribuente operi come imprenditore agricolo (art. 2135 c.c.), sia cioè dedito alla coltivazione del fondo, ossia ad un'attività diretta alla cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale, che comportino l'utilizzazione della terra. Laddove, invece, l'attività, secondo i dati in concreto accertati, si configuri di natura commerciale, fondatamente viene accertato un reddito di impresa ai sensi dell'art. 39, c. 2, del d.p.r. n. 600 del 1973.

IRPEF – Reddito di impresa – Imprenditore non residente – Sede di rappresentanza – Stabile organizzazione – Requisiti – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Romano – Relatore: Schilardi). Sent. n. 809 del 14 aprile 2015.

La sede di rappresentanza (esposizione e/o deposito di un certo numero di auto usate) di un soggetto imprenditore non residente, senza la presenza di uffici e addetti alla vendita e/o officina per la manutenzione di mezzi, non integra i requisiti della stabile organizzazione. Quest'ultima, infatti, richiede, ai fini delle imposte dirette, l'esistenza in alternativa o di una struttura fissa o di soggetti in grado di concludere negozi giuridici rilevanti nell'interesse dell'impresa non residente.

Nota del prof. avv. Guglielmo Maisto***Sulle attività preparatorie e ausiliarie escluse dalla configurabilità della stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti***

La sentenza considera la configurabilità di una stabile organizzazione di soggetto non residente derivante dalla ubicazione nel territorio dello Stato di una sede fissa utilizzata per esposizione e deposito di autovetture. In particolare, la Ctr esclude la sussistenza di una stabile organizzazione non ravvisandosi i requisiti della struttura fissa o di poteri di rappresentanza conferiti dal soggetto non residente.

L'interpretazione del collegio è conforme alle norme interne e convenzionali (nella fattispecie la convenzione Italia Germania per evitare le doppie imposizioni sul reddito), agli orientamenti della giurisprudenza di altri Stati e alle raccomandazioni delle organizzazioni internazionali con particolare riferimento all'Ocse, che ha ispirato la conclusione degli accordi internazionali in materia di doppie imposizioni sul reddito.

La sentenza fornisce lo spunto per alcune brevi riflessioni relative all'interpretazione della definizione di stabile organizzazione materiale nel suo assetto attuale e in quello prospettico derivante dalle recentissime raccomandazioni dell'Ocse sullo specifico argomento.

Quanto alla norma italiana relativa alla stabile organizzazione materiale, l'art. 162 tuir cristallizza la stabile organizzazione in una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato (comma 1), ricomprendendo in tale definizione generale – a titolo meramente esemplificativo – una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera, un giaci-

mento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali (paragrafo 2).

Orbene, in termini generali il sito espositivo – seppure ausiliario alla sede principale ubicata nello Stato di residenza dell'imprenditore non residente – configura senz'altro la "sede fissa" indicata dalla norma interna e sarebbe quindi astrattamente idonea a configurare la stabile organizzazione. Tale conclusione preliminare non è inficiata dalla circostanza – di cui alla controversia – che la sede fissa fosse rappresentata dalla residenza secondaria del contribuente, essendo sufficiente ai fini della configurazione della stabile organizzazione che la sede di affari sia a disposizione dell'impresa non residente a qualsiasi titolo anche diverso dalla proprietà o dalla locazione. Ciò posto, in merito alla sussistenza della "sede fissa", è la stessa norma interna che richiede che l'impresa non residente non solo disponga di una sede fissa ma anche vi "eserciti in tutto o in parte la sua attività". Ciò posto, l'attività esercitata nello Stato della fonte deve contribuire significativamente alla produzione del reddito d'impresa. Tale ulteriore condizione è ben rappresentata dal comma 4 dell'art. 162 tuir, che esclude espressamente dalla stabile organizzazione talune sedi fisse appartenenti all'impresa non residente mediante le quali sono esercitate attività di carattere preparatorio o ausiliario. Al fine di facilitare l'interpretazione di tale esclusione di una sede fissa dalla definizione di stabile organizzazione è la stessa disposizione che indica analiticamente talune fattispecie riconducibili ad attività ausiliarie e preparatorie escludendo per esse tassativamente ("...comunque..") la sussistenza di una sede fissa rilevante ai fini dell'imposizione tributaria. In particolare, le lett. a) e b) del comma 4 dell'art. 162 tuir considerano espressamente le distinte ipotesi in cui "viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, esposizione o consegna di beni o merci appartenenti all'impresa" o in cui "i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, esposizione o consegna"¹. Le considerazioni qui esposte valgono anche con riferimento alla con-

¹ La tesi della tassatività dell'esclusione delle fattispecie elencate dal par. 4 dell'art. 5 del modello di convenzione dell'Ocse è contestata da parte della dottrina che fonda le proprie conclusioni sul tenore del par. 21 del Commentario Ufficiale al par. 4 dell'art. 5 del modello di convenzione dell'Ocse che menziona le attività elencate in tale disposizione qualificandole come "generalmente" ausiliarie e preparatorie, nonché sulla locuzione "altra attività" nella lettera e) del comma 4. Tale conclusione non è condivisibile in ragione del tenore chiaro ed inequivoco del par. 4 dell'art. 5. La qualificazione del commentario ("generalmente") riguarda le fattispecie del tutto ovvie in cui le attività indicate nelle lett. a), b), c) e d) del par. 4 costituiscono l'attività propria dell'impresa e pertanto sono sottratte al regime di esclusione. Con queste evidenti eccezioni, le fattispecie di cui alle lett. a), b), c) e d) citate sono sempre sottratte ad un giudizio di "valore" in merito alla loro idoneità o meno a contribuire in modo più o meno significativo alla produzione del reddito avendo la norma pattizia effettuato una valutazione *ex ante* per evidenti ed anche palesate esigenze di certezza. Dello stesso avviso M.GÖRL (in K.VOGEL, *Klaus*

venzione Italia Germania per evitare le doppie imposizioni sul reddito, posto che la norma convenzionale (art. 5) riproduce puntualmente l'art. 162 tuir nella parte che rileva ai fini della sentenza in commento.

Nella fattispecie, non è chiaro se l'installazione era utilizzata ai fini della sola esposizione dei beni o anche ai fini della consegna degli stessi, circostanza in principio non trascurabile posto che la norma di esclusione dettata dalla norma interna e dalla convenzione bilaterale è subordinata alla circostanza che la sede fissa sia impiegata ai fini di una sola attività preparatoria o ausiliaria. Conseguentemente, un utilizzo di una sede fissa per attività di esposizione e consegna ben potrebbe costituire stabile organizzazione². Tuttavia, l'esercizio di più attività ausiliarie mediante la medesima sede fissa non comporta automaticamente la configurazione della stabile organizzazione ma impone esclusivamente una valutazione di merito³ e cioè se la combinazione di tali attività mantenga nel suo complesso i connotati della natura preparatoria o ausiliaria. Infatti, le lett. a) o b) del paragrafo 4 dell'art. 162 tuir non troverebbero applicazione poiché tali disposizioni sono riconducibili all'esercizio di una sola delle attività ausiliarie o preparatorie ivi menzionate; tuttavia, le molteplici attività esercitate nella sede fissa potrebbero essere ricomprese nella lett. f) dello stesso paragrafo 4, per il quale le sedi fisse utilizzate per più attività ausiliarie o preparatorie possono essere comunque escluse dalla ipote-

Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition, Monaco, 1997, 927 ss.; in K.VOGEL/M.LEHNER, DBA, sesta edizione, Monaco, 2015, 742), il quale evidenzia la lettera della parte introduttiva del comma 4 (*Notwithstanding the preceding provisions of this Article ...*) a supporto della tesi della natura costitutiva della disposizione. La Cassazione tedesca parla a tale proposito di natura di *lex specialis* delle singole lettere del comma 4 (Sentenza del BFH del 23.1.1985 (I R 292/81) BStBl. 1985 II S. 417), e quindi anche delle lettere a-d rispetto alla lettera e, nel senso che la lettera e è applicabile solamente se le lettere a-b non sono applicabili. Di diverso avviso A.A. SKAAR, *Permanent Establishment*, Boston, 1991, 288 ss; E. REIMER, in REIMER & RUST, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Fourth Edition, Alphen aan den Rijn, 2015, 376 ss.. Quest'ultimo sostiene che il comma 4 esprima un unico e omogeneo concetto di cui le lettere da a fino a d costituiscono solo delle esemplificazioni.

² Nella Risoluzione n. 12/533 del 21 luglio 1983 viene espressamente statuito che la norma “*dispone la non configurabilità dell'esistenza di una stabile organizzazione limitatamente a quelle sedi fisse di affari che svolgono solamente operazioni preparatorie o ausiliarie per conto della casa madre*” e che “*qualora tale condizione di esclusività non è compiutamente assolta, la sede fissa perde la sua caratteristica di ausiliarità pura per assumere invece la qualificata struttura di stabile organizzazione*”. La conclusione non è condivisibile in quanto la combinazione di attività ausiliarie effettuate mediante la medesima sede fissa potrebbe mantenere il suo carattere di ausiliarità ai sensi della lett f) del par. 4.

³ Nella ris. n. 501504 del 7 dicembre 1991 viene affermato che “*al fine di poter escludere che una sede fissa di affari di un'impresa inglese possa considerarsi stabile organizzazione in Italia, non è rilevante tanto l'aspetto dimensionale, quanto il tipo di prestazione posta in essere da tale sede*”.

si della stabile organizzazione sempre che nel loro complesso mantengano la natura ausiliaria o preparatoria⁴. Ed è questo il percorso intrapreso dalla sentenza in rassegna che ha considerato la combinazione dell'attività espositiva e di consegna delle merci per concludere per la loro combinata natura preparatoria ed ausiliaria.

La questione relativa a sedi fisse riconducibili o meno alla stabile organizzazione trova quindi una sua coerenza all'interno dell'art. 5 con conseguenze non trascurabili ai fini della distribuzione dell'onere probatorio. Ed infatti il comma 1 esprime la regola generale fissando i due requisiti della sede fissa e dell'esercizio dell'attività d'impresa, il comma 2 fornisce alcune esemplificazioni mentre il comma 4 disciplina alcune espresse esclusioni dalla definizione di stabile organizzazione. È del tutto evidente che le esemplificazioni indicate nel comma 2 sono sempre subordinate alla sussistenza del requisito generale di cui al comma 1 relativo all'esercizio dell'attività d'impresa⁵ – rimesse ad una valutazione caso per caso – mentre le esclusioni dalla stabile organizzazione di cui al paragrafo 4 sono sempre – tassativamente – escluse⁶ (almeno le fattispecie di cui alle lett. a) , b), c) e d) riguardano per

⁴ Ris. n. 141/E del 10 aprile 2008: *“Al riguardo, si osserva che, come risulta anche dal commentario all'articolo 5, par. 1, del modello ocse di convenzione contro le doppie imposizioni, la teoria per cui la stabile organizzazione deve avere carattere produttivo è senz'altro superata: nell'ambito di una impresa bene organizzata, infatti, è sicuramente assiomatico assumere che ciascuna parte contribuisce alla produttività del tutto. Anche la giurisprudenza italiana ha recepito questo principio e ha affermato che una impresa capo-gruppo può, “per le esigenze più svariate, che possono consistere nella tutela dell'immagine mondiale del gruppo o nell'intento di assicurarsi una maggiore presenza sul mercato, mantenere proprie strutture indipendenti, ivi comprese stabili organizzazioni, anche quando dalle stesse non conseguano ricavi in tempi brevi” (Cass., sent. 10062 del 17 maggio 2000)“.*

⁵ In passato, l'Italia aveva espresso l'avviso che le fattispecie di cui al par. 2 dovessero essere sempre a priori riconducibili alla fattispecie della stabile organizzazione senza alcuna esigenza della finanza di provare il requisito generale di cui al comma 1 relativo all'esercizio dell'attività d'impresa stabilendo così una regola di presunzione relativa e onerando il soggetto non residente di documentare altrimenti la non configurabilità della stabile organizzazione. Tale posizione espressa in una osservazione al par. 43 del commentario ufficiale al modello di convenzione dell'Ocse del 1977 è stata poi eliminata nella versione del commentario del 1992.

⁶ Il comma 4 ha peraltro in parte natura dichiarativa, in quanto prevede ipotesi che anche in assenza di tale previsione non configurerebbero una stabile organizzazione (nell'ipotesi ad esempio in cui manca la sede fissa in quanto le lettere b e c riguardano solo la detenzione in sé di beni e merci), ed in parte natura costitutiva, in quanto prevedono ipotesi che in assenza di tale previsione configurerebbero una stabile organizzazione. Sul punto si segnala che l'art. 162, c. 4 tur assume che tutte le fattispecie indicate nel comma 4 siano comunque sedi fisse di affari (*“Una sede fissa di affari non è comunque considerata stabile organizzazione se...”*) mentre analoga assunzione non è rinvenibile nel par. 4 dell'art. 5 del modello di convenzione dell'Ocse (*“Nonostante le precedenti disposizioni, non si considera...”*).

l'appunto tra le altre il deposito, l'esposizione o la consegna) e proprio in quanto "self sustaining" non devono essere integrate da altri requisiti, di guisa che la mera ricomprensione in tali fattispecie esclude l'esistenza della stabile organizzazione.

La sentenza in commento è anche coerente con la giurisprudenza di altri Stati sull'interpretazione delle norme pattizie di esclusione dalla stabile organizzazione. In particolare, l'indagine ricognitiva della sentenza in merito all'assenza dell'utilizzo del sito espositivo per l'esercizio di attività di vendita nel territorio dello Stato – circostanza che avrebbe fatto venire meno l'esclusività dell'utilizzo per attività ausiliarie – e la concorrente assenza di operazioni imponibili in Italia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto rilevata dalla Ctr trova riscontro nella giurisprudenza ungherese (sentenza 17 gennaio 2008, n. Kfv.I.35.021/2007/8 relativa all'applicazione della convenzione Ungheria Regno Unito), belga (sentenza 18 giugno 2002 della Corte di Appello di Gand (*Hof van Beroep*) e lussemburghese (sentenza 9 febbraio 1999, n. 10674). In particolare, tale ultima sentenza considera – al pari della sentenza in commento – che le attività di vendita dei beni erano state esercitate nello stato di residenza dell'impresa non residente, di guisa che poteva considerarsi soddisfatta la condizione dell'esclusivo impiego della sede fissa nazionale per l'esercizio di attività aventi carattere preparatorio od ausiliario.

Passando alle più recenti evoluzioni delle norme convenzionali relative allo specifico argomento, la esclusione *tout court* delle attività elencate al paragrafo 4, lett *a)*, *b)*, *c)* e *d)* dell'art. 5 del Modello di convenzione dell'Ocse ha costituito oggetto di revisione da parte dell'Ocse nel contesto del progetto Beps riguardante le misure di prevenzione e della erosione della base imponibile e dei trasferimenti di utile ai fini della imposizione delle imprese multinazionali. In particolare, il Rapporto riguardante l'azione 7 (prevenzione di comportamenti elusivi della stabile organizzazione) pone in luce che le attività elencate alle suddette lett. *a)*, *b)*, *c)* e *d)* del par. 4 non subordinano l'esclusione dalla stabile organizzazione ad alcun ulteriore requisito a differenza delle ipotesi di esclusione disciplinate alle lett. *e)* ed *f)* per le quali la non sussistenza della stabile organizzazione opera a condizione che le suddette attività rivestano in ogni caso un carattere preparatorio ed ausiliario. Ciò premesso, il Rapporto si pone il problema sull'opportunità di subordinare anche le attività menzionate alle lett. *a)*, *b)*, *c)* e *d)* al medesimo test relativo al carattere ausiliario e preparatorio delle attività e conclusivamente suggerisce una modifica al par. 4 dell'art. 5 del modello di convenzione. Il Rapporto informa anche del dissenso di alcuni stati membri dell'Organizzazione giustificato dalla circostanza – condivisa da chi scrive – che la disposizione in essere è chiara nello stabilire che le attività menzionate nelle lett. *a)*, *b)*, *c)* e *d)* del par.

4 sono intrinsecamente considerate ausiliarie e preparatorie e che tale valutazione oggettiva effettuata dalla stessa norma assolve ad esigenza di chiarezza sia per le Amministrazioni finanziarie sia delle imprese multinazionali. Il Rapporto conclude pertanto che tali stati potranno esimersi dall'adozione delle modifiche proposte dal Rapporto nella misura in cui la formulazione dell'art. 5 del modello di convenzione da adottarsi nelle convenzioni bilaterali recepisca in ogni caso l'altra previsione raccomandata dal rapporto in merito alla prevenzione di forme di elusione della stabile organizzazione mediante la frammentazione di attività d'impresa in più attività che isolatamente considerate possono essere qualificate come ausiliarie e preparatorie. Le proposte di modifica al par. 4 dell'art. 5 del modello di convenzione e la conseguente integrazione delle fattispecie di esclusione ivi previste con il test della natura ausiliaria e preparatoria comporteranno come si è detto l'insorgere di questioni interpretative non di poco momento. Ciò emerge dalla considerazione relativa alla diversa e più complessa analisi che gli organi del contenzioso tributario dovranno intraprendere quando investiti di controversie relative all'art. 5, par. 4 delle convenzioni bilaterali nella versione raccomandata dall'Ocse nel Rapporto sull'Azione 7. Infatti, in presenza di una qualsivoglia fattispecie di esclusione indicata dal par. 4 l'organo giudicante dovrebbe valutare nel caso specifico se l'attività esercitata mediante la sede fissa rivesta o meno rilevanza marginale ai fini della produzione del reddito collocando le specifiche attività nel comparto economico di riferimento.

Infine, si osserva che l'ipotesi della installazione utilizzata ai soli fini di deposito dal novero della stabile organizzazione è stata oggetto di ulteriori riflessioni svolte sempre in sede di redazione del modello di convenzione dell'Ocse delle quali si vuole dare conto ancorché non strettamente correlate alla fattispecie oggetto della controversia decisa dalla Ctr della Puglia. In passato, si era posto ad esempio il tema di installazioni di deposito utilizzate dall'impresa non residente per la locazione a terzi, fattispecie che ha ricondotto l'attività del soggetto non residente ad attività propria e non ausiliaria o preparatoria. Per queste ragioni, in sede Ocse si era considerata (par. 9 del commentario all'art. 5 del modello di convenzione del 1963 poi eliminato nella versione 1977) l'ipotesi di modificare la nozione di stabile organizzazione per ricomprendere tra le fattispecie esemplificative di cui al par. 2 dell'art. 5 del modello di convenzione anche il deposito. La proposta di modifica non ha poi avuto seguito per il timore – del tutto condivisibile – che una tale ricompressione avrebbe potuto generare problemi interpretativi di coerenza e coordinamento tra le fattispecie riconducibili alla stabile organizzazione (paragrafo 2) e quelle escluse (paragrafo 4).

IRPEF – Soggetto subentrato al fallito nella gestione della stessa impresa individuale – Riporto delle perdite pregresse – Ammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Solimando – Relatore: Gentile). Sent. n. 524 del 12 marzo 2015.

Intervenuto il concordato fallimentare, il figlio/erede dell'imprenditore fallito, che prosegue nella stessa attività d'impresa del de cuius è ammesso al riporto delle perdite residue, non ostandovi il disposto dell'art. 84, terzo comma, del tuir, la cui applicazione è limitata, dal precedente art. 8 dello stesso tuir, alle società in nome collettivo e in accomandita semplice.

IRPEF – Reddito d'impresa – Usufruttuario di azienda – Deducibilità delle quote di ammortamento dei beni – Eccezioni alla regola – Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Ingusci – Relatore: Di-ma). Sent. n. 211 del 28 gennaio 2016.

Il nesso tra le disposizioni del secondo comma dell'art.2561 del c.c. e dell'ottavo comma dell'art. 102 del tuir (tra le quali è ravvisabile piena identità di oggetto) comporta che, una volta acclarata in punto di fatto la volontà delle parti di derogare espressamente agli obblighi ricadenti sull'usufruttuario dell'azienda (gestire l'azienda... in modo da conservarne l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni di scorte), si rende applicabile, quanto all'ammortamento dei beni materiali, la disposizione speciale tributaria la quale esclude la deducibilità delle quote di ammortamento nella determinazione del reddito dell'usufruttuario tutte le volte in cui tra le parti vi sia stata deroga convenzionale all'art. 2561 c.c. concernente l'obbligo di conservazione dei beni ammortizzabili. Può, dunque, affermarsi il principio che l'eccezione alla regola generale dell'ammortamento in capo all'utilizzatore, prevista dal citato comma ottavo, dell'art. 102 del tuir, è configurabile tutte le volte in cui in base ad un espresso accordo contrattuale stipulato in deroga al disposto del secondo comma dell'art. 2561 c.c., l'utilizzatore non sia tenuto all'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili.

Nota del prof. Nicola Fortunato

La deducibilità delle quote di ammortamento nell'ipotesi di affitto di azienda in deroga al regime di cui all'art. 2561 c.c.

Il comma 8 dell'art. 102 tuir, integrato dalle disposizioni già previste dall'art. 14 del d.p.r. n. 42 del 1988 per l'effetto del d.lgs. n. 247 del 2005, stabilisce che per le aziende date in affitto le quote di ammortamento sono deducibili dal reddito dell'affittuario; l'art. 103, comma 4, richiama poi la predetta disposizione anche con riferimento all'ammortamento dei beni immateriali. La regola così delineata dal tuir trova fondamento nella circostanza che ai sensi del codice civile incomberà all'usufruttuario, all'atto di riconsegna dell'azienda affittata, la reintegrazione patrimoniale per l'eventuale depauperamento sopportato dall'azienda medesima; l'affittuario in altri termini dovrà sostenere, alla fine del contratto, un esborso pari alla differenza tra le consistenze dell'inventario di inizio e termine dell'affitto, determinate sulla base dei valori correnti alla scadenza del contratto stesso. L'affittuario, di conseguenza, sostiene un costo che matura e si forma nell'intero periodo di affitto dell'azienda¹. Ne consegue, allora, che le quote di ammortamento che ogni anno l'affittuario stanza con riferimento ai beni ottenuti in locazione non assolvono alla funzione economica tipica dell'ammortamento, e cioè quella di ripartire il costo di un fattore produttivo a fecondità ripetuta nei diversi esercizi nei quali lo stesso presta la propria utilità in ossequio al principio di competenza, ma costituiscono piuttosto degli accantonamenti atti alla creazione di un apposito fondo destinato al ripristino di valore dei beni locati al momento della loro restituzione al concedente².

¹ In merito alla sistematicità della disposizione in commento, occorre accennare che anteriormente all'entrata in vigore del tuir (1 gennaio 1988) l'ammortamento dei beni mobili ed immobili appartenenti al complesso aziendale affittato erano deducibili solo in capo al locatore, anche in presenza di una clausola che accollasse all'affittuario i rischi del loro perimento e consumo (in tal senso, Cass., sent. n. 3745 del 1987). Tale soluzione, evidentemente lontana da quella attualmente vigente, è stata ricondotta da A. CICOGNANI (voce *Azienda, II) Diritto tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1996, 11) nel principio economico e giuridico per cui l'ammortamento di un bene inerisce un rapporto oggettivo e reale che esula dalla considerazione del soggetto che temporaneamente dispone del bene stesso; il proprietario, in altri termini, può acquisire le utilità economiche del bene anche attraverso l'affitto.

² Per F. NAPOLITANO e P. MUCCARI, *L'ammortamento dei beni dell'azienda affittata*, in *Boll. Trib.*, il fondo costituito dall'affittuario dovrebbe ritenersi, più che rivolto all'ammortamento dei beni, ad un accantonamento a fronte di oneri futuri; in tal senso v. anche A.e., circ. n.148/E del 2000, ed Assonime, circ. n. 34 del 2000. V. anche P. BERTOLASO e R. BOGONI, *Affitto d'azienda, conservazione dell'efficienza e variazione delle consistenze di fine inventario: implicazioni civilistico fiscali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1689.

Il regime così delineato poggia evidentemente sull'obbligo assunto dall'affittuario di "conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti", sopportando nella sostanza gli oneri connessi al logorio e al deperimento dei beni che compongono l'azienda; nello schema contrattuale previsto in via generale dall'art. 2561 c.c. si può pertanto presupporre che la determinazione del canone di affitto pattuito non tenga conto della naturale perdita di valore dei beni strumentali, in quanto, secondo le disposizioni civilistiche, è l'affittuario che si deve far carico di detto componente reddituale³; non sorprende allora che tale schema sia stato recepito anche nell'ambito dell'imposizione diretta, ove è offerta la deducibilità dell'ammortamento all'affittuario in deroga al principio che tale componente negativo può essere effettuato solo sui beni di proprietà.

Per converso, allorché le parti negoziali convengono di derogare alla disciplina civilistica richiamata *ut supra* e, per l'effetto, escludono l'obbligo dell'affittuario di farsi carico del costo connesso al depauperamento di valore e di efficienza dei beni affittati, la questione deve essere approcciata in modo affatto diverso. In vero, in tale fattispecie è lo stesso *tuir* ad escludere che l'affittuario possa dedurre l'ammortamento relativo ai beni affittatigli, facendo così riemergere, sia pure implicitamente, tale facoltà in favore al concedente.

Ebbene, in quest'ultimo contesto assume particolare rilievo la problematica connessa al mantenimento in capo al concedente della qualifica di imprenditore, collettivo ovvero singolo; nel caso infatti di affitto dell'unica azienda e di perdita di qualifica di imprenditore – ancorché temporanea in quanto al termine del contratto di affitto, il concedente, rientrando nella disponibilità dell'azienda, riassumerà tale *status* – le norme applicabili non potranno essere quelle proprie dell'imprenditore, bensì quelle dei soggetti che tali non sono⁴. Nel caso allora di deroga contrattuale allo schema di cui all'art. 2561 c.c. e contestuale perdita della qualifica di imprenditore del concedente che ha affittato a terzi la sua unica azienda, né il concedente né l'affittuario potranno dedurre le quote di ammortamento sui beni oggetto del contratto; invero, il primo non è assoggettato al regime dell'impresa, mentre il secondo soggiace alla disciplina del *tuir*. La situazione giuridica innanzi descritta si traduce in un'evidente alterazione della naturale dinamica dell'affitto di azienda, nella quale è normalmente rimessa proprio alla determinazione del canone il riequilibrio in favore di colui che si fa carico degli ammortamenti

³ Con riferimento alla metodologia economicamente razionale per procedere alla stima del canone di locazione, v. A. MECHELLI, *La stima del valore congruo del canone di locazione nell'ipotesi di affitto di azienda*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2007, 861.

⁴ Si pensi, ad esempio, al non assoggettamento ad iva dei canoni di affitto e, sotto il profilo dell'imposizione diretta, all'inquadramento dei canoni tra i redditi diversi.

dei beni affittati giacché funzionali alla conservazione economica del valore dell'azienda.

Nella fattispecie in esame il concedente non potrà dedurre gli ammortamenti e, per l'effetto, si vedrà assoggettato ad imposizione diretta per l'intero canone pattuito, salvo poi recuperare tali differenze allorquando, al termine del contratto, le rileverà ad un valore fiscalmente riconosciuto più elevato di quello effettivo in quanto non decurtato dagli ammortamenti. In sintesi, il concedente, per effetto di tale *modus operandi*, conseguirà una minusvalenza deducibile solo al momento della loro successiva estromissione per cessione o perdita.

Sotto il profilo operativo, la deroga convenzionale ai criteri del codice civile può anche rappresentare la soluzione ad alcune specifiche problematiche dell'affitto di azienda: nello schema tradizionale nel quale l'obbligo di conservare l'efficienza dell'azienda ricade sull'affittuario, il quale potrà dedurre gli ammortamenti sui beni affittati, le parti dovranno procedere al termine del contratto alla determinazione delle sopravvenienze attive o passive generate in seguito alla gestione della azienda stessa, in quanto è improbabile che i soli ammortamenti dedotti siano sufficienti a riequilibrare i valori economici ante e post affitto; il concedente avrà allora diritto a vedersi riconosciuto un importo commisurato alla perdita di valore dell'azienda, mentre l'usufruttuario dovrà rilevare una sopravvenienza attiva o passiva pari alla differenza tra la perdita in questione e l'ammortamento dedotto. Nell'ipotesi di deroga patiziale alla disposizione di cui all'art. 2561 c.c., l'onere di tener conto del depauperamento del valore dell'azienda graverà evidentemente solo sul concedente e si rifletterà sulla determinazione del canone; non ci sarà occasione, al termine dell'affitto, di contestazioni sulla quantificazione della perdita di valore dei beni affittati, e non sarà necessaria la rilevazione di sopravvenienze attive o passive⁵.

Sul punto occorre anche precisare che il richiamato art. 102, c. 8, del tuir rinvia letteralmente alla deroga convenzionale del disposto di cui all'art. 2561 c.c., in tema di obbligo di conservazione dell'efficacia dei beni ammortizzabili: il riferimento ai beni ammortizzabili appare evidentemente pacifico in quanto la norma in questione disciplina l'ammortamento dei beni materiali, pur evidenziando come nel dettato civilistico venga richiamata la diversa nozione di "impianti". Per quanto attiene alle altre clausole contenute nell'art. 2561 c.c., si ritiene che, ai fini della disposizione tributaria in esame, non assuma rilevanza la loro deroga o meno; invero, si ritiene ininfluenza l'accordo delle parti

⁵ Cfr. D. STEVANATO, *Affitto d'azienda e ammortamenti: note a margine di una recente risoluzione*, in *Rass. trib.*, 1997, 403.

su quanto previsto nel c. 4 secondo cui la differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio e al termine dell'affitto è regolata in denaro, sulla base dei valori correnti al termine dell'affitto. In favore di tale interpretazione milita, oltre al dato letterale dell'art. 102, la disomogeneità dei profili trattati; infatti, la conservazione dell'efficienza degli impianti può essere oggetto di una stima attendibile al momento della conclusione del contratto e, per l'effetto, le parti possono decidere su quale delle due debba ricadere il suo onere economico e conseguentemente determinare il suo impatto sul canone di affitto.

Il mantenimento della consistenza del magazzino, per converso, costituisce una variabile sulla quale può incidere solo l'affittuario con la conseguenza che l'eventuale accordo di non far gravare su di lui le possibili variazioni del magazzino renderebbe squilibrato il rapporto contrattuale attribuendo di fatto ad una sola parte, l'affittuario, la facoltà di non restituire al termine del rapporto una parte del valore dell'azienda ricevuta in affitto.

Occorre infine accennare alle spese di manutenzione, riparazione ed ammodernamento, le quali, sempre con riferimento alla conservazione dell'efficacia degli impianti, risentono della scelta tra il modello delineato civilisticamente e quello che ad esso deroga. Nel caso in cui si segua il regime descritto dall'art. 2561 c.c., le spese in questione sono deducibili secondo le modalità di cui al comma 6 dell'art. 102, in coerenza alla disciplina applicabile ai fini dell'ammortamento; nel caso invece di deroga all'art. 2561 c.c., l'affittuario potrà dedurre tali spese secondo la disciplina dettata per le spese sostenute su beni di terzi⁶.

IRPEF – Cessione di immobili – Contabilizzazione dei ricavi – Esercizio di competenza – Art. 109 del d.p.r. n. 917 del 1986 – Presenza di contratto di comodato tra le parti e pagamento dell'intero prezzo antecedente al rogito del trasferimento – Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Aiello – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 969 del 5 maggio 2015.

In materia di imposte dirette, l'art. 109, comma 2, lett. a), del tuir prevede che per i beni immobili, ai fini della determinazione dell'esercizio

⁶ Per i necessari approfondimenti, particolarmente delicati in materia di irap, in merito al trattamento da riservare agli accantonamenti per spese di manutenzione e ripristino ai fini dell'imposizione diretta, si rinvia a V. CIPRIANI e M. ZEPELLI, *Irap sugli accantonamenti al fondo costi manutenzione e ripristino dei beni di azienda ricevuta in affitto*, in *Corr. trib.*, 2013, 571, in commento a Assonime, Circ. n. 31 del 2012.

di competenza, i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti alla data di stipulazione dell'atto ovvero, se diverso e successivo, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà. L'aver stipulato con l'impresa costruttrice un contratto di comodato dell'unità immobiliare ed aver corrisposto integralmente il prezzo in anni antecedenti alla stipula dell'atto pubblico di trasferimento dell'immobile risulta irrilevante ai fini dell'individuazione dell'esercizio di imputazione del ricavo, non potendo configurarsi, in tali circostanze, un preordinato comportamento omissivo ed abusivo al fine di eludere il fisco.

Nota del prof. avv. Giuseppe Melis

Principio di competenza, elusione fiscale e fattispecie surrogatorie

1. Considerazioni generali. Come noto, l'imposizione diretta è frazionata in periodi d'imposta, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma.

Per quanto riguarda le regole sull'imputazione temporale dei componenti positivi e negativi del reddito che concorrono alla formazione della base imponibile, possono essere utilizzati due distinti criteri: il principio di cassa, di più agevole applicazione, ed il principio di competenza, di più complessa gestione, ma più preciso. In questo ultimo caso, i proventi ed i costi assumono rilievo ai fini fiscali in ragione della maturazione dei rispettivi crediti e debiti, ossia nel momento in cui si perfezionano giuridicamente le fattispecie da cui le stesse componenti traggono origine, prescindendosi dal momento della percezione o del pagamento.

L'assenza di una definizione puntuale da parte del legislatore tributario del principio di competenza ha fatto sì che la maggior parte della dottrina lo abbia inteso in senso più ampio di quello appena indicato, quale recepimento in ambito fiscale della nozione di competenza economica, che impone di tenere conto anche del principio di correlazione tra costi e ricavi. Sulla base di tale principio, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili i relativi costi, cosicché la deduzione del costo deve essere anticipata o rinviata al periodo (o ai periodi) in cui il fattore della produzione, cui il sostenimento del costo si connette, ha generato componenti positivi di reddito (indipendentemente, pertanto, dai momenti puntuali di competenza individuati dall'art. 109, c. 2, tuir, per le cessioni di beni e prestazioni di servizi di cui si dirà immediatamente). Oltre ad una parte della dottrina che si è orientata negativamente (affermando la prevalenza delle regole specifiche previste dall'art. 109, c. 2), va rilevato che anche la giurisprudenza

za ha mostrato un orientamento non univoco, ora affermando (Cass., sent. n. 13224 del 2007), ora negando (Cass., sent. n. 578 del 1999) l'applicabilità in ambito tributario del principio di correlazione tra costi e ricavi, anche a motivo dell'indeterminatezza del relativo contenuto. Diversamente, l'Amministrazione finanziaria ha da sempre assunto una posizione favorevole all'applicazione del principio in parola (ris. n. 232 del 2007; circ. n. 136 del 2000; ris. n. 5 del 2002 e n. 91 del 2006).

Tornando all'esame del principio di competenza in senso stretto, l'art. 109, c. 1, tuir, prevede che *“i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni”*.

L'inciso *“per i quali le precedenti norme non dispongono diversamente”*, si riferisce, evidentemente, alle deroghe al principio di competenza. Si tratta delle ipotesi in cui sia espressamente previsto un meccanismo di imputazione temporale del componente di reddito secondo un criterio diverso da quello di competenza, vale a dire secondo il criterio di cassa.

Tuttavia, oltre alle deroghe normativamente previste, il legislatore tributario si discosta dalla competenza civilistica sotto un profilo ulteriore, nel momento in cui richiede la certezza dell'esistenza e l'oggettiva determinabilità dell'ammontare dei componenti del reddito. La diversità si riscontra, in particolare, con riferimento ai costi e ai componenti negativi di reddito, poiché, mentre ai fini civilistici tali componenti devono essere rilevati contabilmente anche se solo prevedibili ed eventuali, ossia incerti nell'esistenza e/o nell'ammontare, la normativa tributaria, imponendo per tutti i componenti del reddito, positivi e negativi, la loro certezza e determinabilità al momento dell'imputazione all'esercizio, obbliga a rendere irrilevanti quei componenti negativi che siano il frutto di mere stime o presunzioni, sicché il contribuente è tenuto a differire l'imputazione del componente di reddito al periodo nel corso del quale il requisito mancante si concretizza.

2. Le regole specifiche: cessioni di beni e prestazioni di servizi. La legislazione tributaria non si limita ad aderire al principio di competenza, ma lo integra enunciando regole specifiche che devono essere seguite per l'identificazione della data alla quale si considerano conseguiti i corrispettivi e sostenute le spese relative alla cessione di beni ed alla prestazione di servizi.

Innanzitutto, nonostante il legislatore ometta di fornire una definizione espressa, è necessario distinguere le cessioni di beni dalle prestazioni di servi-

zi. In particolare, sono riconducibili alla categoria delle cessioni di beni i contratti ad effetti reali ed i contratti ad effetti obbligatori nei quali prevale un'obbligazione di dare. Rientrano, invece, nella categoria delle prestazioni di servizi quei contratti ad effetti obbligatori in cui domina l'obbligazione di fare.

Per quanto riguarda le cessioni di beni, qui di interesse, ai sensi dell'art. 109, c. 2, lett. a): *“i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o della spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà”*.

La nozione di cessione si riferisce a tutte quelle fattispecie alle quali si collega l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale su di un bene, quali, ad esempio, i contratti di compravendita, permuta o donazione, gli atti di conferimento in società, l'atto unilaterale del cedente, l'atto dell'autorità giudiziaria.

Per quanto riguarda il concetto di bene, questo riguarda i beni mobili, i beni immobili e le aziende. La norma in esame non regola, dunque, le cessioni dei beni immateriali, delle partecipazioni sociali non incorporate in titoli azionari, dei crediti.

Venendo più da vicino all'analisi della previsione sopra riportata, con riferimento agli immobili ed alle aziende i corrispettivi si considerano conseguiti e le spese di acquisizione sostenute, come detto, alla data di stipulazione del contratto traslativo della proprietà, o costitutivo o traslativo del diritto reale di godimento sul bene. È chiaro che tale regola non pone particolari difficoltà applicative con riferimento ai beni immobili o alle aziende che includano tali beni, posto che in tali casi la normativa civilistica impone l'utilizzo della forma scritta *ad substantiam*.

Gli effetti si producono anche se non viene posto in essere un atto pubblico ed indipendentemente dall'autenticazione delle sottoscrizioni, che sono forme necessarie per la trascrizione. Fanno eccezione i territori con il c.d. “sistema tavolare” (province *ex austriache*, r.d. 28 marzo 1929, n. 499), dove l'iscrizione o intavolazione ha efficacia costitutiva, producendo l'effetto traslativo o costitutivo del diritto reale, rilevando dunque l'atto dell'iscrizione tavolare.

Nessun rilievo, invece, riveste l'eventuale contratto preliminare, che non produce effetti traslativi o costitutivi del diritto reale, salvo il caso in cui si accerti che il contratto preliminare abbia prodotto gli effetti tipici del contrat-

to definitivo, vale a dire abbia provveduto al trasferimento della proprietà o alla costituzione o trasferimento di altro diritto reale sull'immobile o azienda.

Quanto ai beni mobili, il citato art. 109, c. 2, lett. a), annette rilievo al momento della consegna o della spedizione, prescindendosi, pertanto, dal perfezionamento del contratto sul piano civilistico. Deve tuttavia trattarsi di consegna o spedizione in esecuzione di un contratto traslativo della proprietà o costitutivo di un diritto limitato e non in esecuzione di un titolo non traslativo.

Infine, tanto per i beni mobili quanto per i beni immobili e le aziende, qualora il trasferimento della proprietà o del diritto reale si verifichi dopo la consegna o spedizione ovvero dopo la stipulazione dell'atto, la competenza si realizza nella diversa e successiva data di produzione dell'effetto traslativo – si pensi al contratto di vendita con riserva di gradimento (art. 1520, c. 1, c.c.) o al contratto di vendita a prova (art. 1521 c.c.) – salvo che per le vendite con clausola di riserva di proprietà e per le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, per le quali valgono, invece, le regole ordinarie (consegna per la vendita a rate, stipula per la locazione), senza eccezioni.

3. La fattispecie oggetto della pronuncia e le condivisibili conclusioni del collegio. Tanto premesso, è sul profilo da ultimo richiamato che si inserisce la pronuncia in commento, relativa ad una fattispecie in cui l'impresa costruttrice aveva stipulato con la parte un contratto di comodato dell'unità immobiliare, la quale aveva corrisposto integralmente il prezzo in anni antecedenti alla stipula dell'atto pubblico di trasferimento dell'immobile. Circostanze, queste, che la Commissione dichiara tuttavia irrilevanti ai fini dell'individuazione dell'esercizio di imputazione del ricavo, non potendo configurarsi, nelle stesse, un preordinato comportamento omissivo ed abusivo al fine di eludere il fisco.

Si tratta di conclusione pienamente condivisibile.

Nelle due ipotesi normative considerate dal legislatore – vendita con clausola di riserva di proprietà e locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti – il differimento della produzione dell'effetto traslativo ha, infatti, mera funzione di garanzia, posto che le parti già al momento di conclusione del negozio hanno voluto il futuro verificarsi dell'effetto traslativo.

Il legislatore, pertanto, tramite la tecnica della c.d. "assimilazione" o "equiparazione" o "surrogazione" che dir si voglia, ritiene che le suddette fattispecie debbano ricevere lo stesso trattamento tributario di quella "tipica", nella specie in cui l'effetto traslativo già si è verificato.

Si tratta di una tecnica "antielusiva", dove il legislatore, verificata l'iden-

tà di effetti economici tra due fattispecie – la loro *fungibilità* – ricorre allo strumento delle fattispecie “assimilate”/“equiparate”/“surrogatorie” (c.d. *Ersatztatbestände*) al fine di incentivare il ricorso ai mezzi normali di azione¹.

Ebbene, la regolamentazione contrattuale esaminata dai giudici, costituita dalla combinazione del contratto di comodato e del pagamento integrale del prezzo, non contempla altresì un futuro effetto traslativo in funzione di garanzia, di talché l’assimilazione legislativa non avrebbe qui alcuna ragion d’essere, escludendone di conseguenza qualsiasi applicazione analogica.

Né la fattispecie può essere ricondotta, alternativamente, all’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 oppure al principio antiabuso, adesso “unificati” nel nuovo art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente introdotto dal d.lgs. n. 128 del 2015.

Non già all’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, in quanto la fattispecie non rientra tra quelle espressamente contenute nel relativo comma 3, in ossequio al criterio della “elencazione tassativa” delle fattispecie potenzialmente (ma non necessariamente) elusive adottato dal legislatore tributario con le due disposizioni anti-elusive “quasi-general” rappresentate dall’art. 10, legge n. 408 del 1990 prima, e dal citato art. 37 *bis* poi.

Ma neanche al principio di fonte giurisprudenziale del c.d. “abuso del diritto” ed al nuovo art. 10 *bis*, atteso che in questo caso – più che dall’assenza del vantaggio fiscale, sottolineata dai giudici nella pronuncia in commento, secondo cui l’ires sarebbe comunque stata dovuta con la medesima aliquota² – la sua inapplicabilità deriva dalla circostanza che le parti, al momento di conclusione del negozio di comodato e del pagamento dell’intero prezzo, non hanno voluto (anche) il (futuro ed eventuale, ma comunque vincolante per entrambe le parti) verificarsi dell’effetto traslativo (in funzione di garanzia), il che è sufficiente ad escludere l’aggiramento della disposizione sul principio di competenza, rappresentandone tale volontà l’intima *ratio* giustificativa, come le fattispecie surrogatorie espressamente previste dal legislatore dimostrano.

¹ Cfr. E. BLUMENSTEIN, *Sistema del diritto delle imposte*, trad. it. a cura di F. Forte, Milano, 1954, p. 26: con il ricorso a tale tecnica, il legislatore definisce esattamente la fattispecie rilevante ai fini impositivi e indica un’altra fattispecie, mancante di un qualche elemento rispetto alla prima, la cui integrazione produce i medesimi effetti giuridici della prima. Vedi anche E. ANTONINI, *Gli atti simulati e l’imposta di registro e sulle successioni*, in *Giur. it.*, 1959, IV, c. 99 e P.M. TABELLINI, *L’elusione fiscale*, Milano, 1988, p. 76 ss..

² Si tratta, infatti, nella specie, di periodi di imposta diversi, ciò che avrebbe potuto teoricamente implicare anche un differimento *sine die* degli effetti traslativi e del connesso momento impositivo.

IRPEF – Reddito di impresa – Contratto d'appalto – Costi – Individuazione della competenza – Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Giardino - Relatore: Gabrieli). Sent. n. 1856 del 10 settembre 2015.

I costi sostenuti per la realizzazione di un appalto di durata pluriennale devono essere contabilizzati alla data di completamento dell'opera, momento in cui realmente si viene a determinare l'utile o la perdita.

IRPEF – Reddito di impresa – Costi – Associazione sportiva dilettantistica – Contratto di sponsorizzazione – Spese di pubblicità – Inidoneità a raggiungere potenziali clienti – Antieconomiche e non inerenti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Menna). Sent. n. 1247 del 29 maggio 2015.

Le spese di pubblicità devono essere riferite ed indirizzate ad un'attività di comunicazione rivolta a potenziali clienti, possibili utilizzatori dei prodotti realizzati dall'azienda, al fine di incrementarne le vendite; pertanto, le spese per la sponsorizzazione di una associazione sportiva dilettantistica, ai cui eventi agonistici assiste un pubblico giovanile non interessato ai prodotti dell'azienda sono antieconomiche e non inerenti.

IRPEF – Reddito di impresa – Sponsorizzazioni – Spese di pubblicità e spese di rappresentanza – Elementi distintivi – Onere della prova sulla differente tipologia – A carico del contribuente.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Augenti). Sent. n. 1095 del 18 maggio 2015.

Le spese di sponsorizzazione possono qualificarsi come spese di pubblicità (interamente detraibili ai fini fiscali) o spese di rappresentanza (detraibili per 1/3 del loro ammontare) a seconda degli obiettivi strategici che vengono perseguiti con esse. Sono spese di rappresentanza quelle effettuate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa, senza una diretta aspettativa di ritorno commerciale. Invece, le spese di pubblicità o propaganda – il cui sostenimento è frutto di un contratto con obbligo della controparte di pubblicizzare (o propagandare) a fronte di corrispettivo, il marchio e/o il pro-

dotto dell'impresa, per stimolarne la domanda – sono quelle sostenute per ottenere un incremento della vendita. Spetta al contribuente fornire la prova che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale, rendendole assimilabili alle spese di pubblicità¹.

¹ Si veda Cass., sentt. nn. 5720 del 2016, 16812 del 2014 e 3433 del 2012.

IRPEF – Reddito di impresa – Lottizzazione abusiva – Costi – Deducibilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 1849 del 10 settembre 2015.

L'attività di lottizzazione abusiva, fattispecie qualificabile come reato contravvenzionale e non delitto, non realizza il presupposto richiesto dalla legge per la indeducibilità dei costi sostenuti dall'impresa. Ai fini della determinazione del reddito, infatti, sono considerati costi indeducibili ex art. 14, comma 4 bis, della legge n. 537 del 1993, come novellato dalla legge n. 44 del 2012, soltanto quelli strettamente connessi con attività di per sé penalmente illecite, essendo richiesto un rapporto diretto del costo stesso con la realizzazione dell'atto o dell'attività che costituisce delitto non colposo. Tra l'altro, l'esplicito riferimento all'elemento psicologico, che deve caratterizzare la condotta (non colposa) del contribuente, induce a ritenere escluse dalla previsione di indeducibilità le attività qualificabili come reati contravvenzionali, rispetto ai quali è irrilevante l'elemento soggettivo, potendo essere chiamati a rispondere indifferentemente a titolo di dolo o di colpa.

IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Valore definito ai fini dell'imposta di registro – Applicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente e relatore: De Palma). Sent. n. 1203 del 28 maggio 2015.

Il valore dell'immobile accertato (e divenuto definitivo in quanto mai impugnato) in materia di imposta di registro è applicabile in sede di accertamento della plusvalenza per quanto attiene le imposte dirette, in considerazione della unitarietà e della non contraddittorietà del trattamento tributario concernente un unico bene, pur con riferimento a

distinte imposte, in quanto, effettuata una valutazione di una vicenda tributaria, la stessa deve valere per ogni manifestazione impositiva.

IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Cessione di area edificabile – Determinazione del valore ex art. 7, legge n. 488 del 2001 – Perizia di stima – Giuramento successivo all’alienazione – Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente e relatore: Pugliese). Sent. n. 228 del 3 febbraio 2015.

In tema di imposte sui redditi e con riferimento alla determinazione delle plusvalenze di cui all’art. 81, comma primo, lettere a) e b) del tuir, per i terreni edificabili, a norma dell’art. 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, può essere assunto come valore iniziale, in luogo del costo o del valore di acquisto, quello alla data del 1° gennaio 2002, determinato sulla base di una perizia giurata anche se asseverata in data successiva alla stipulazione, attesa l’assenza a riguardo di limitazioni poste dalla legge e l’irrelevanza di quanto previsto da atti non normativi, come le circolari amministrative.

IRPEF – Plusvalenza – Cessione di immobile – Diversa base imponibile con l’imposta di registro – Definizione dell’imposta di registro – Irrilevanza.

IDEM – Plusvalenza – Cessione di area edificabile in cambio di fabbricato da costruire – Contratto di permuta – Plusvalenza – Imponibilità al momento della conclusione del contratto – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Mangialardi - Relatore: Gagliardi). Sent. n. 702 del 31 marzo 2015.

In tema di cessione di immobili, sussiste una diversa base imponibile relativamente all’applicazione dell’imposta di registro, per la quale assume rilevanza il valore venale in comune commercio e relativamente alle imposte dirette (plusvalenza), per cui assume rilievo il corrispettivo percepito. Ne deriva che l’accertamento emesso ai fini dell’imposta di registro, il cui valore è stato rideterminato dall’acquirente in sede di

adesione, non assume automatico valore ai fini dell'accertamento della plusvalenza.

La plusvalenza rinveniente dalla cessione di un'area edificabile in cambio di cespiti immobiliari da costruire, non si realizza al momento della stipula del contratto di permuta bensì all'atto di realizzazione e consegna dei beni da ricevere in scambio. Solo con la consegna del cespite, infatti, può dirsi effettivamente percepito il corrispettivo ai fini del calcolo della plusvalenza.

IRES – Enti non commerciali – Trasferimento a titolo oneroso dei diritti di “cubatura” – Plusvalenza – Imponibilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sex. XXVIII (Presidente: Forleo – Relatore: Bruni). Sent. n. 226 del 28 gennaio 2016.

La plusvalenza realizzata a seguito del trasferimento dei diritti di cubatura attraverso un atto traslativo a titolo oneroso costituisce reddito diverso ex art. 67, primo comma, lettera b) del tuir. I diritti di cubatura relativi ad un terreno edificabile, infatti, assumono autonoma rilevanza e la relativa cessione costituisce un atto con effetti analoghi a quelli propri dei trasferimenti di diritti immobiliari e in quanto tale assoggettabile ad imposta.

Nota del prof. Roberto Franzè

Brevi note sulla qualificazione giuridico-tributaria dei cd. “diritti edificatori”

La sentenza della Ctr che qui si annota si segnala all'attenzione del lettore per la novità della questione interpretativa sottoposta al vaglio dell'organo giudicante. In effetti, nonostante la notevole attenzione dedicata dalla dottrina civilistica ed i numerosi precedenti giurisprudenziali in materia di cd. “cessione di cubatura”, isolati sono ancora i pronunciamenti giurisprudenziali sulla qualificazione giuridico-tributaria dei cd. “diritti edificatori”.

Deve, subito, essere evidenziato che il percorso interpretativo sull'inquadramento dei cd. “diritti edificatori” nell'ambito delle categorie civilistiche appare ancora lontano dall'aver raggiunto soluzioni largamente condivise e questo nonostante che l'art. 2643, n. 2 *bis*, del c.c. abbia previsto che debbano rendersi pubblici mediante trascrizione “i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori comunque denominati, previsti da

normative statali o regionali, ovvero da strumenti di pianificazione territoriale". Chiara è la finalità della norma che intende risolvere possibili conflitti ed assicurare la piena conoscibilità ai terzi della situazione giuridica dei terreni interessati da accordi tesi a modificare le potenzialità edificatorie degli stessi; essa, tuttavia, non fornisce chiare prescrizioni circa la natura giuridica dei contratti di trasferimento, di costituzione o di modifica dei diritti edificatori, né la loro natura.

E, per altro verso, alla fattispecie di trasferimento di "diritti edificatori" possono oggi ascrivere fenomeni tra di loro molto eterogenei, quali la cessione di cubatura tra fondi contigui od omogenei, le redistribuzioni fondiari che si attuano nell'ambito di piani perequativi, i trasferimenti di diritti edificatori che si realizzano sotto la forma di cd. crediti compensativi e premiali. Si tratta, comunque, di fattispecie giuridiche complesse, dal momento che la circolazione privatistica dei crediti di volumetria che esse intendono realizzare è inscindibilmente connessa al contesto pubblicistico nel quale si collocano, il quale sempre richiede l'assenso della P.a. che si manifesta in sede di rilascio del permesso edilizio relativo all'incremento della volumetria edificabile.

La fattispecie oggetto del pronunciamento giurisprudenziale qui in commento concerneva esattamente uno dei contratti (atipici) più diffusi nella prassi mediante i quali si realizza un trasferimento di diritti edificatori, il contratto di cessione cubatura. La motivazione della sentenza non dà, evidentemente, conto dell'assetto negoziale che le parti avevano individuato in contratto. Ciò non ci esime, tuttavia, dall'esprimere il nostro dissenso sull'affermazione, sostenuta da un (non recente) pronunciamento della Suprema Corte e sposata dal Collegio giudicante, circa "la equiparabilità della cessione di cubatura alla cessione di un diritto reale di godimento". La soluzione prospettata appare poco convincente ove sol si consideri che a fattispecie negoziali produttive di effetti traslativi a titolo derivativo si accompagna, di regola, l'invarianza delle posizioni giuridiche soggettive trasferite. Ma tutto ciò non accade nei contratti di trasferimento dei diritti edificatori e, in particolare, nei contratti di cessione di cubatura. In questi ultimi contratti, infatti, la posizione giuridica del cessionario rispetto all'utilità economica data dalla potenziale edificazione deve tener conto del potere della P.a. di negare il permesso di costruire nel fondo di destinazione con l'utilizzo della cubatura "ceduta": deve escludersi, invero, l'esistenza di un vincolo giuridico in capo alla P.a. tale da impedirle, una volta avvenuta la cessione, una valutazione autonoma dell'istanza per il rilascio del permesso di costruire. Ne segue che, nel contratto di cessione di cubatura, la situazione giuridica del cessionario non può dirsi oggettivamente la medesima di quella del cedente, come viceversa ci si

dovrebbe attendere se oggetto della cessione fosse una posizione giuridica riconducibile ad un diritto reale di godimento.

Con ciò non si vuole escludere che la plusvalenza derivante da un contratto di trasferimento di un diritto edificatorio possa essere qualificata nella fattispecie di cui all'art. 67, comma 1, lettera b) del tuir che, tra i "redditi diversi", include "le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili (...)". Si sostiene, semmai, che la riconducibilità delle plusvalenze *de quibus* nell'alveo di quelle di cui al prefato art. 67, c. 1, lett. b) del tuir non possa essere argomentata in ragione di un'asserita equiparabilità della cessione di cubatura alla cessione di un diritto reale di godimento, la quale (equiparabilità) deve essere esclusa per i motivi (molto) succintamente sopra esposti.

Scritto in altri termini, si ritiene che avrebbe avuto maggiore pregio sistematico un'interpretazione – sebbene non condivisibile, per i motivi di cui si dirà oltre – secondo cui le plusvalenze derivanti dalla cessione di cubatura sono comunque ascrivibili alla fattispecie di cui all'art. 67, c. 1, lett. b) del tuir poiché, attraverso la cessione, il bene – che rimane di proprietà del cedente – vede diminuire il suo valore di un ammontare che, se oggetto di compravendita fosse stata l'intera proprietà del fondo, avrebbe originato plusvalenze di cui all'art. 67, c. 1, lett. b), del tuir. Di talché la qualificazione giuridico-tributaria della plusvalenza sarebbe insensibile allo strumento giuridico (cessione della proprietà del fondo o cessione della cubatura) adottato dal proprietario di un fondo per trasferire a terzi le potenzialità edificatorie del fondo medesimo.

Una siffatta ricostruzione giuridico-tributaria della fattispecie, sebbene avente un indubbio pregio sistematico, ci appare comunque non corretta. La qualificazione giuridico-tributaria delle fattispecie non può prescindere dalla corretta qualificazione civilistica della stessa, che è prodromica a quella tributaria. Sul piano civilistico, ci appare condivisibile la tesi, autorevolmente sostenuta nella dottrina civilistica, in base alla quale il contratto di trasferimento di diritti edificatori è ricostruito come un accordo con il quale un proprietario si impegna nei confronti di un altro a non chiedere per sé il permesso di costruire ma a fare quanto necessario per agevolare la concessione "maggiorata" a favore dell'altra parte. L'accordo di cessione di cubatura fra privati sarebbe, in tal modo, correttamente collocato all'interno di un più ampio procedimento amministrativo, dovendosi ricollegare ad esso, da un lato, l'impegno del cedente a non richiedere per sé il permesso di costruire e, dall'altro, nei confronti della pubblica amministrazione, la legittimazione del cessionario a chiedere il rilascio del provvedimento abilitativo.

Così qualificata la fattispecie da un punto di vista civilistico, dovrebbe seguire, da un punto di vista tributario, che la plusvalenza derivante dal con-

tratto di cessione di cubatura sarebbe comunque rilevante ai fini dell'irpef ma nell'ambito della fattispecie di cui alla lett. l) del c. 1 dell'art. 67 del tuir che ricomprende tra i "redditi diversi" "i redditi derivanti (...) dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere", ai quali lo stesso tuir ricollega presupposti di imposizione e regole di determinazione della base imponibile (art. 71, c. 2, del tuir) diverse da quelle derivanti dalla cessione di un diritto reale di godimento su di un fondo.

IRES – Reddito d'impresa – Società "in house" – Affidamento di un pubblico servizio – Produzione di reddito – Costi – Deducibilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Ingusci – Relatore: Di-girolamo). Sent. n. 2384 del 12 novembre 2015.

In tema di imposte dirette, la società "in house" – affidataria di un pubblico servizio – è soggetto passivo di imposta ed ha, quindi, diritto alla deduzione dei costi sostenuti per la realizzazione delle attività ad essa affidate dall'ente pubblico, qualora le stesse siano produttive di reddito.

Nota del prof. avv. Mario Aulenta

Dell'inutilità degli accertamenti tributari nei confronti delle in-house, quanto all'imposta soggettiva erariale

1. Il caso. La sentenza interviene nella materia delle società in-house, ed in particolare fa luce sugli aspetti di un affidamento riguardante l'organizzazione di eventi, che un ente locale-unico socio faceva disimpegnare alla propria partecipata.

L'atto opposto traeva fondamento da un p.v.c. redatto dalla Guardia di finanza, sulla scorta del quale l'Agenzia delle entrate contestava alla società in-house di aver contabilizzato fatture relative ad una manifestazione, sul presupposto che il vero committente di detti eventi fosse il socio unico-ente locale, il quale avrebbe concluso direttamente i contratti con le ditte fornitrici.

Da tanto, conseguiva ex art. 109 tuir la ripresa per minori componenti negativi, con rideterminazione del reddito di impresa e maggiore ires, e connessi riflessi sulla maggiore irap, sull'iva e irrogazione di sanzioni e interessi.

In primo grado veniva accolto il ricorso, sulla scorta della considerazione per cui la costituzione della società in-house non faceva apparire alcuna anomalia sotto il profilo giuridico, civilistico e societario. In secondo grado,

l'Agenzia appellante deduceva l'illegittimità della sentenza di prime cure, a motivo della mancata considerazione del fatto che le spese sostenute dalla in-house non fossero deducibili *ex art.108, II, tuir*, in quanto non rinvenuto un contratto scritto tra ente locale-socio unico e la in-house partecipata che specificasse il valore del servizio interessato nonché la relativa durata, ed in quanto le transazioni relative alle manifestazioni spettacolistiche erano state concluse direttamente dall'ente locale-socio unico e non anche dalla in-house. Nel procedimento di appello, la società in-house non si costituiva.

Il collegio di seconde cure dà ragione alla contribuente, sulla base delle seguenti considerazioni: *i)* la costituzione della in-house si inquadra nell'ambito dell'art.113, c. 5, d.lgs. n. 267 del 2000¹; *ii)* sono da considerarsi soggetti passivi quando le attività od operazioni ad esse affidate siano produttive di reddito e quindi quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza; *iii)* tanto, distinguendosi tra servizi pubblici di rilevanza economica e servizi privi di tale rilevanza, giusta Tar Sardegna n. 1729 del 2005, per cui detta analisi sarebbe legata all'impatto che può avere sull'assetto della concorrenza e dei caratteri di redditività, donde può ritenersi avente rilevanza economica un servizio per il quale, almeno potenzialmente, vi possa essere una redditività e quindi una competizione nel mercato e privo di detta rilevanza il servizio che, per propria natura o per vincoli propri, non dia luogo ad alcuna concorrenza; *iv)* e distinguendosi sulla concreta natura dell'espletamento dei servizi e sugli specifici connotati economico-organizzativi, quando una stessa partecipata pubblica disimpegni sia servizi aventi rilevanza economica, che privi, giusta Cons. Stato, n. 5072 del 2006; *v)* l'ente locale aveva affidato con propria delibera alla in-house l'incarico di provvedere alla realizzazione del programma di manifestazioni ed al pagamento delle relative spese, ponendo a carico della stessa in-house le stesse, avuto riguardo sia all'oggetto sociale della in-house, sia alla rilevanza economica delle attività affidate, dalla quale farne conseguire la produzione del reddito, concludendone per la soggettività passiva della in-house ed il conseguente diritto alla deducibilità dei costi per la realizzazione del programma affidato.

Le conclusioni espresse dalla Ctr appaiono condivisibili, sebbene per motivi diversi da quelli qui riportati e sunteggiati in massima.

2. Inquadramento soggettivo ed oggettivo delle in-house. All'attualità, alle società in-house si applicano le seguenti norme: quanto al rapporto oggettivo con la P.a. committente, vige l'art. 12, direttiva U.e. n. 24 del 2014 e vige

¹ Comma, peraltro, abrogato da tempo.

l'art. 4, c. 7 e 8, d.l. 95 del 2012, conv. con modificazioni dalla l. 135 del 2012 (cd. *Spending Review bis*). Dalle normative riportate, rinviene la coesistenza del principio di libera concorrenza, in forza del quale le P.a. acquisiscono sul mercato i beni e servizi strumentali alla propria attività mediante procedure concorrenziali, con il principio di libera organizzazione della P.a., entrambi presenti nell'ordinamento U.e.. Il secondo è principio che, applicato nei soli spazi della organizzazione della P.a., non può definirsi derogatorio rispetto al principio di libera concorrenza. Fin dall'art. 29, l. n. 448 del 2001 e poi con l'art. 22 della legge 18 giugno 2009, n.69, che ha introdotto l'art. 6 *bis* nel d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, le P.a. possono auto-organizzarsi dimodoché l'attività strumentale al raggiungimento di fini propri della stessa possa essere prestata da società in-house²: tanto è confermato dal V considerando della direttiva U.e. n. 24 del 2014. Quanto alla esistenza soggettiva delle in-house, giusta art 3, c. 27, della l. n. 244 del 2007, essa è rinvenibile allorché la stessa in-house sviluppi (abbia sviluppato) attività strumentali in equilibrio economico per le quali ne sia (stata) dimostrata la stretta necessità, *ex c.* 611 e 612, art.1, l.190 del 2014.

La conservazione e sostenibilità dell'equilibrio economico è carattere fondamentale per l'esistenza soggettiva di una in-house; vedasi la normativa introdotta con l'art.1, commi 551 e 552, l. n. 147 del 2013, secondo la quale l'esistenza soggettiva delle società in-house è compromessa da risultati di esercizio in perdita, quantunque la P.a. proprietaria sia chiamata, con apposite contabilizzazioni, alla copertura delle perdite sia *in fieri* che cristallizzate. È infatti utile rammentare che la gestione di servizi strumentali, da parte delle società in house, risponde dei risultati di esercizio rappresentati. In altre parole, i conti economici delle società in-house devono chiudersi senza risultati di esercizio in perdita, pena le disposizioni di cui ai succitati commi 551 e ss., art.1, l. n. 147 del 2013. Quanto al disvalore nei confronti delle in-house in perdita, la testé citata disposizione sussegue a quella di cui all' art. 6, c. 19, d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010³. Tanto ha quale presupposto che i ricavi della società in-house siano idonei ad erogare i servizi richiesti dalla P.a. e che rispetto a detti ricavi (che, compresa l'iva se dovuta, costituiscono spese della P.a. committente) i costi di esercizio siano correlati e congrui, in base al normale presidio organizzativo dovuto nelle società commer-

² Corte Cost. n. 199 del 2012; parere del Cons. di Stato, sez. II, del 30/1/2015 n. 298; Cons. di Stato, V, n. 257 del 22/1/2015; Cons. Stato, ad. plen. 3/3/2008, n. 1.

³ Che prevedeva il divieto di effettuare aumenti di capitale, trasferimenti straordinari, aperture di credito, nonché di rilasciare garanzie a favore delle società partecipate non quotate che avessero registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che avessero utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali.

ciali. Pertanto, di per sé, il ricorso a figure organizzative privatistiche, come quella della società commerciale, da parte degli enti pubblici, lungi dall'essere concepito come elemento di criticità rispetto ai fattori produttivi ivi allocati, risponde anzi "all'esigenza di rendere più efficiente, efficace ed economica l'erogazione dei servizi pubblici, con effetti anche di razionalizzazione della spesa e dei costi a carico degli enti pubblici"⁴.

Da quanto fin qui esposto, discende che una società in-house possa legittimamente disimpegnare servizi strumentali per la P.a. committente, quando ricorrano in capo ad essa i requisiti oggettivi (prestazioni di servizi non rese mercé appalto) e soggettivi (necessità delle prestazioni per la P.a. committente e inesistenza di perdite di esercizio) fin qui illustrati. Assodato che la società in-house possa prestare servizi strumentali per la P.a. di riferimento, è scontato che a tal fine essa debba approvvigionarsi di forniture e/o collaboratori in grado di svolgere le attività di volta in volta commissionate, sostenendone i relativi costi⁵, secondo le regole organizzative proprie dell'imprenditore societario ed avuto a mente i vincoli giuscontabili pubblici.

3. Inutilità delle considerazioni sulla redditività, quanto ai riflessi in ordine alla soggettività passiva. La soggettività passiva delle società di capitali all'imposta erariale soggettiva prescinde dalla concreta e positiva redditività. Questo è un caposaldo, letteralmente discendente dall'art. 73, c. 1, lett. a) tuir. Al riguardo, le considerazioni (presenti in sentenza ed anche in massima: "*qualora le stesse siano produttive di reddito*") sulla necessità della presenza di una redditività, e che vengono ricavate dalla suddivisione di cui agli artt. 113 e 113 *bis* del tuel (d.lgs. n. 267 del 2000), tra attività disimpegnate da società partecipate da enti pubblici che siano a rilevanza economica o che siano prive di rilevanza economica, le prime discendenti dallo svolgimento di attività consistenti nella prestazione di servizi a libero mercato, appaiono inutili, quanto al radicamento della soggettività passiva, e potenzialmente utili solo al fine della concreta emersione, di caso in caso, della base imponibile.

In altre parole: *i*) costituita legittimamente una società di capitali, consegue comunque (a prescindere dalla succitata suddivisione) la soggettività passiva ires di questa, e *ii*) legittimamente affidati ad essa taluni servizi da parte dell'ente territoriale socio, consegue che a fronte dei ricavi costituenti il valo-

⁴ Cfr. Corte conti, Sez. reg. di controllo per la Toscana, deliberazione n. 1/2015/Par del 7 gennaio 2015.

⁵ Cfr. C. BONACCORSO e F. CORRADINI, *La finanza pubblica locale e i risultati economico-finanziari delle società partecipate*, in *AziendItalia*, n. 6/2015, pag. 503: le 5.146 società partecipate dai soli enti locali italiani, hanno costi di esercizio pari al 66% del complesso delle spese correnti degli 8.047 Comuni italiani.

re dei servizi resi (in modo preconstituito dalla spesa allibrata nel bilancio pubblico), siano fronteggiabili i relativi costi⁶.

4. Lo strabismo accertativo in capo alle in-house. Più corretto apparirebbe riportare ad unità le varie norme frastagliate nell'ordinamento. Va preliminarmente rammentato il definitivo approdo della Cassazione, SS.UU., che con sentenza 25 novembre 2013, n. 26283, ha stabilito che la Corte dei conti ha giurisdizione sull'azione di responsabilità esercitata dalla Procura della Repubblica presso detta Corte quando tale azione sia diretta a far valere la responsabilità degli organi sociali per danni da essi cagionati al patrimonio di una società in house, che statutariamente espliciti la propria attività prevalente in favore degli enti partecipanti e la cui gestione sia per statuto assoggettata a forme di controllo analoghe a quelle esercitate dagli enti pubblici sui propri uffici. Questo approdo conferma il radicamento della giurisdizione in capo alla Corte dei Conti, quanto alle gestioni pubbliche, (le P.a., immediatamente destinatarie delle disposizioni di finanza pubblica), o a gravame di risorse pubbliche (appunto, le società in mano pubblica, che possono anche essere mediatamente destinatarie di dette disposizioni), effettuate in violazione dei canoni giuscontabili vigenti.

Viceversa, apparirebbe sottesa, nelle pretese dell'A.e., la tesi per cui la violazione di norme che presidiano la cd. "finanza pubblica allargata", che nel caso in commento allude ad una diversa prospettazione della gestione delle risorse pubbliche, possa ridondare nella indeducibilità dei costi a fini di ii.dd. e nella indetraibilità della relativa iva, ove sostenuta.

La debolezza di tale tesi consiste nel voler ritenere di far dipendere la deducibilità di un costo (ai fini fiscali) sostenuto da un soggetto passivo all'ires da elementi del tutto estranei alla disciplina fiscale (qual è la asserita violazione di disposizioni o scelte poste a presidio di altri interessi, astrattamente riconducibili al sistema di gestione delle risorse pubbliche o alla trasparenza della P.a.), così accedendo all'introduzione di una vera e propria sanzione impropria che invece dovrebbe essere stabilita espressamente dalla legge, pena la lesione degli artt. 23 e 25 della Costituzione. L'impressione di un vizio logico nella tesi degli accertatori è confermata dagli argomenti utilizzati a sostegno dell'originale tesi, a mente della quale il reale committente di detti servizi non fosse costituito dalla in-house, bensì dall'ente locale-socio unico. Ma una volta che l'ente locale si sia ritualmente auto-determinato nel

⁶ Invece, il ragionamento seguito in sentenza avrebbe potuto serenamente dispiegarsi ove il soggetto passivo fosse appartenuto alla categoria di cui alla lett.c), comma 1, art.73, tuir. Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pagg. 301-306.

ricorrere alla figura organizzativa privatistica (società di capitali), nell'ambito di quanto consentito dalla legge, non può sovvertirsi quanto voluto dall'ente locale per il tramite di canoni tributaristici, bensì tramite canoni di finanza pubblica, propri dell'ambito. Una volta che sia assodato ciò, discendono considerazioni inerenti la conservazione e sostenibilità dell'equilibrio economico della società in-house, che sono fondamentali per le stesse (cfr. precedente paragrafo 2) e addensano la volizione delle P.a. di autodeterminarsi nello svolgere oggettivamente tramite proprie in-house le prestazioni di servizi senza ricorrere ad appalti esterni.

5. Riconduzione alla razionalità dell'ordinamento. 5.1. Quando possa accadere che i vincoli di finanza vengano riferiti (o una diversa prospettazione della gestione delle risorse pubbliche) a soggetti immediatamente destinatari degli stessi vincoli (tipicamente, enti della P.a.) o a soggetti anche mediamente destinatari (ad es., società in-house), si discute in ordine al se la reazione ordinamentale sia costituita da quella tipicamente strutturata dallo stesso ordinamento finanziario pubblico, o possa essere altra, in questo caso tributaria. Perché, nel costrutto dell'Agenzia, di quest'ultimo passaggio si tratta: di vincoli di finanza pubblica, o di una diversa prospettazione della gestione di risorse pubbliche (nella misura in cui la G.d.f. non riteneva che le spese per gli eventi spettacolistici fossero spettanti alla in-house, nonostante la delibera dell'ente locale, bensì spettassero a quest'ultimo), fatti catapultare in capo ad un soggetto (che in questo ambito tributario assume il diverso ruolo di soggetto passivo) non immediatamente tenuto alla osservanza degli stessi, cui si giustappone, nonostante l'estraneità ordinamentale, una reazione che adotta strumenti sanzionatori, di natura tributaria, che non condividono la stessa natura delle norme sostanziali, di natura finanziaria pubblica, asseritamente violate.

Ebbene, nell'interrogativo suesposto la reazione ordinamentale alle violazioni finanziarie pubblicistiche in capo ai soggetti tenuti non può che essere costituita dalla responsabilità giuscontabile, alla cui individuazione concorre altresì la G.d.f., in base però al più generale potere di vigilanza sulle pubbliche finanze di cui all'art. 2, d.lgs. 68 del 19 marzo 2001, di cui detto Corpo è munito⁷. La positiva e strutturale correlazione tra violazione dei vincoli di finanza pubblica e rimedi tipicamente giuscontabili è confermata dal fatto che, in negativo, la quasi totalità dei soggetti effettivamente destinatari di detti vincoli è esclusa dall'ambito tributario, quanto all'imposta erariale soggettiva (ires, art.74 d.p.r. n. 917 del 1986), per l'intuitiva e pre-giuridica inutilità finanziaria, altrimenti, di un vorticoso circolo vizioso.

⁷ Ma di cui non è munita, guarda caso, l'A.e., cui invece il p.v.c. veniva destinato.

La testé riportata positiva e strutturale correlazione non può non rimanere anche quanto ai soggetti mediamente tenuti all'osservanza di vincoli di finanza pubblica, quali le in-house: perché altrimenti eccederebbe nel potere l'atto amministrativo che traendo a presupposto la violazione di una norma sostanziale che preveda espressamente una determinata conseguenza (responsabilità giuscontabile) e un determinato procedimento giurisdizionale (rito davanti alla Corte dei Conti), facesse discendere una diversa conseguenza (sanzione tributaria) e un diverso procedimento giurisdizionale (rito davanti alla Commissione tributaria). Ebbene, nel caso considerato, quanto ai servizi culturali e relativi al tempo libero (cui indubitabilmente si attaglia il caso concreto), il relativo svolgimento è previsto nell'art.113 *bis*, c. 3, del tuel⁸. Ove si fosse ritenuto di contestare la decisione assunta dall'ente locale di affidare alla propria società commerciale di capitali detti servizi, ben si sarebbe dovuto seguire una presunta violazione della testé citata norma, ed in capo all'ente locale⁹, non certo in capo alla società in-house.

5.2. Tanto è altresì confermato dal fatto che sarebbe ben tortuoso imputare al singolo soggetto (in-house) che faccia parte del consolidato delle P.a., non tanto una reazione connaturata all'ordinamento giuscontabile che non potrebbe che essere svolta nell'ambito dello stesso ordinamento, quanto una reazione accertativo-sanzionatoria che, essendo di natura tributaria (quale quella assunta dall'Agenzia), non può che appuntarsi al singolo soggetto (improvvisamente visto nella qualità di soggetto passivo di imposta) e alle sue interne condizioni e modalità di disimpegno dei servizi affidati dall'ente locale-unico socio. In altre parole, se la norma finanziario-vincolistica non consentisse l'affidamento di una porzione di servizi pubblici e l'ordinamento giuscontabile apprestasse una reazione conseguente, non si vede come possa, la stessa norma, costituire presupposto per una reazione, quella tributaria, che invece sia strutturata normativamente di guisa che l'esercizio del potere accertativo sia esercitabile all'esclusivo interno del singolo soggetto passivo e non in capo all'ente locale che ebbe a decidere l'affidamento dei servizi. Donde, nel caso concreto, avrebbe, al più, avuto senso che si contestasse, da parte della G.d.f. all'uopo munita del potere, la modalità di affidamento degli eventi spettacolistici ad una società in-house, piuttosto che ad una fondazione ovvero ad un'associazione, giusta c. 3, art.113 *bis*, tuel, davanti alla Corte dei Conti.

⁸ C. 3: "Gli enti locali possono procedere all'affidamento diretto dei servizi culturali e del tempo libero anche ad associazioni e fondazioni da loro costituite o partecipate". Sulla rilevanza degli enti privati, cfr. F. MANGANARO, *Le amministrazioni pubbliche in forma privatistica: fondazioni, associazioni e organizzazioni civiche*, in Dir. Amm. n. 1/2014, pagg. 45 e ss..

⁹ "Quest'ultima [la P.a.] rimane l'unica titolare del servizio e del potere di organizzarlo...", così F. FIMMANO', *Le società pubbliche*, Milano 2011, pag. 29.

6. Deduzioni e detrazioni tributarie. Veniamo al solo diritto tributario, proprio partendo dagli unici riferimenti propriamente tributari richiamati in sentenza (art.109 tuir), in ordine alla certa esistenza ed alla obiettiva determinabilità del costo¹⁰; all'inerenza sia qualitativa (attinenza all'attività di impresa) che quantitativa (necessarietà all'attività di impresa), oltretché alla coerenza economica. Le usuali regole di deduzione dei costi si situano, per giurisprudenza costante, nell'onere, in capo al contribuente, "di provare non solo l'ineffettibile requisito dell'inerenza dei costi, ma anche la loro effettiva sussistenza ed il loro preciso ammontare (Cass. n. 6650 del 2006, n. 1709 del 2007, n. 23626 del 2011, nn. 16896 e 23550 del 2014, nn. 1011 e 1951 del 2015), attraverso una documentazione di supporto dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, anche la ragione della spesa, di cui non è sufficiente addurre l'avvenuta contabilizzazione (Cass. n. 4570 del 2001)"¹¹. Inoltre, al fine della deducibilità, i costi "devono, in altri termini, necessariamente tradursi [...] in costi funzionali alla produzione del reddito di impresa" e non sono, quindi, deducibili solo qualora "non scaturiscano da un'operazione potenzialmente idonea a produrre utili"¹². Ancora, "l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, tanto nella disciplina del d.p.r. n. 597 del 1973 e d.p.r. n. 598 del 1973, che del d.p.r. n. 917 del 1986, grava sul contribuente; nei poteri dell'A.f. in sede di accertamento rientra anche la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, con negazione della deducibilità di parte di un costo che sia sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa. L'onere della prova dell'inerenza dei costi, gravante sul contribuente, ha ad oggetto anche la congruità dei medesimi"¹³.

Ma tutto questo non apparirebbe contestato nel caso di specie.

Vale a dire che, quanto alla dialettica tributaria tra imprenditore commerciale, titolare di redditi di impresa, ed A.f., nulla di tutto questo sarebbe stato contestato. Né avrebbe potuto essere altrimenti, posto che è solo il dimensionamento dei costi, in relazione alla produzione dei ricavi (che è, solo quest'ultima, la variabile conosciuta, nelle in-house, in base alla spesa stanziata ed autorizzata *ex ante* nel bilancio pubblico della P.a. controllante), ad avere carattere strumentale all'equilibrio economico e quindi alla sopravvivenza soggettiva della stessa in-house, per quanto visto sub par. 2. Ne consegue che

¹⁰ Cfr. G. ZIZZO, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, Padova, 2013, pagg. 355-360.

¹¹ Così, Cass. n. 7214 del 2015, in *Il Fisco*, n. 19/2015, pag. 1878.

¹² Così, Cass. n. 4115 del 2014, in *Il Fisco*, n. 15/2015, pag. 1420.

¹³ Così, Cass. n. 21184 del 2014, in *Il Fisco*, n. 42/2014, pag. 4176.

per sopravvivere, la società in-house non può non avere interesse alla limitazione economica di qualunque costo di cui debba sobbarcarsi, per disimpegnare i servizi commissionati dalla P.a. controllante. Con ciò, essendo portatrice di un interesse opposto a quello generalmente contestato in tema di indeducibilità, in capo ai contribuenti titolari di redditi di impresa, da parte dell'A.f.: e cioè che la società in-house ha un interesse economico a limitare i costi, affinché non superino i ricavi previsti e sicuramente conseguibili (perché presenti quali spese, nel bilancio pubblico dell'unico socio), non a gonfiarli; in altre parole, la società in-house non è portatrice di un interesse economico a gonfiare costi onde approfittare di una deduzione che consentirebbe una diminuzione della base imponibile e della conseguente obbligazione tributaria.

La mancanza del titolo giuridico nel sostenimento del costo, nonostante la presenza della delibera comunale di affidamento, invocata dalla G.d.f, nell'ottica testé esposta, è questione nuova, quanto alla dialettica fisco-contribuenti titolari di redditi di impresa, e implicherebbe che oltre all'inerenza, alla sussistenza, al preciso ammontare, alla funzionalità alla produzione del reddito di impresa e alla ragione della spesa, si debba vertere anche su di un nuovo carattere, che adombra l'indispensabilità pubblicistica della stessa spesa in capo all'ente locale, e non (come invece dovrebbe essere, nella mancata inerenza quantitativa) la misura della stessa in capo alla società di capitali/in-house/soggetto passivo ires, in relazione ai ricavi comunque prodotti, in esecuzione dell'attività affidata dall'ente locale. Ma la legge fiscale e l'interpretazione sviluppatasi¹⁴ non conoscono di tale nuovo carattere, né prevedono di un nuovo onere documentale, posto che, finalmente non confondendo tra economia delle aziende pubbliche e diritto tributario, ed al solo quest'ultimo fine, il contribuente/società in-house, titolare di redditi di impresa, invece, è e rimane libero nel proprio programma imprenditoriale¹⁵, e cioè, tra l'altro, di apprestare i mezzi onde conseguire i ricavi, fronteggiandone i relativi costi.

¹⁴ Da ultimo, cfr. M. BEGHIN, *Reddito di impresa ed economicità delle operazioni*, in Corr. Trib. n. 44/2009, pag. 3626; R. LUPI, *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in Corr. Trib. n. 4/2009, pag. 258; A. BALLANCIN, *Inerenza, congruità dei costi e onere della prova*, in Rass. Trib., n. 3/2013, pag. 590; M. BEGHIN, *Note critiche a proposito dell'asserita doppia declinazione della regola dell'inerenza*, in Riv. dir. trib., n. 6/2012, II, pag. 405.

¹⁵ Cfr. V. FICARI, *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, pagg. 9-21.

IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

IRAP – Medico convenzionato con il s.s.n. – Svolgimento dell'attività con l'utilizzo di una segretaria *part-time* – Presenza di beni strumentali di modico valore – Soggettività passiva – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente e relatore: Sepe). Sent. n. 966 del 5 maggio 2015.

La presenza, nello svolgimento dell'attività di medico convenzionato con il s.s.n., di una segretaria part-time per 18 ore settimanali e di beni strumentali di modico valore, compresa una autovettura utilizzata per il raggiungimento dei pazienti per visite domiciliari, costituisce condizione sufficiente per ritenere il professionista soggetto passivo dell'imposta, non rilevando, in tal caso, la prevalenza dell'opera del professionista sul valore degli altri fattori impiegati.

Nota del dott. Raffaele Cardillo

Considerazioni minime sull'imponibilità irap dei medici convenzionati con il s.s.n.

La massima in esame offre lo spunto per fare il punto sull'irap applicata ai medici di base: il giudice di merito ha ritenuto dovuta l'irap sul reddito del professionista che si avvale di una segretaria part-time per 18 ore e di beni strumentali di modico valore, accogliendo il ricorso dell'A.e. avverso la sentenza della Ctp che aveva accolto la richiesta di rimborso presentata dal contribuente dell'irap versata.

Numerosissime sono state le sentenze sull'irap che, sin dalla nascita, ha affrontato pesanti critiche dottrinali¹ e orientamenti giurisprudenziali poco costanti. Le motivazioni di tale importante materia contenziosa non devono stupire atteso che sin da subito vennero eccepite, a più riprese, l'irrazionalità e l'illegittimità costituzionale del tributo.

Le prime eccezioni riguardarono proprio l'incostituzionalità del tributo nei confronti dei lavoratori autonomi, l'indeducibilità del costo del lavoro e

¹ FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 495; MOSCHETTI, *Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, in *Atti del Convegno di Studi di Pisa* del 12 marzo 1999, in *Fisco*, 1999, 10009 ss.

degli interessi passivi e, successivamente, la differenziazione delle aliquote nei confronti dei settori creditizio ed assicurativo e, da ultimo, l'ineducibilità, dall'ires e dall'irpef, del tributo regionale.

Prima di procedere a commentare la sentenza *de quo*, è opportuno soffermarsi su alcune peculiarità del tributo. L'art. 2 del d.lgs. 446 del 1997 richiede una specifica capacità contributiva del soggetto passivo connessa all'*esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*.

La Corte Costituzionale² ha ritenuto l'irap legittima perché non colpisce qualunque attività produttiva, ma solo quelle autonomamente organizzate, che il giudice di merito deve valutare con ragionevolezza, in adesione agli artt. 3³ e 53⁴ della Costituzione⁵.

Per non escludere dall'irap quasi tutte le attività professionali e di lavoro autonomo, la Corte di legittimità⁶ ha precisato che "*non è di ostacolo alla sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'irap il fatto che l'apporto del titolare sia insostituibile o per ragioni giuridiche o perché la clientela si rivolga alla struttura in considerazione delle particolari capacità del titolare stesso*". Secondo la Corte, il lavoro autonomo può non comportare la presenza di elementi organizzativi necessari ad integrare il presupposto dell'irap che colpisce una capacità produttiva mai totalmente autonoma, ma impersonale ed aggiuntiva rispetto a quella propria del professionista (per le sue qualità culturali e professionali) scaturita da una struttura organizzativa composta da più fattori congiunti (collaboratori, prestazioni di terzi, supporti tecnici, ecc.) per produrre valore aggiunto rispetto all'attività intellettuale del professionista⁷.

La dottrina ha assunto le posizioni più diverse tra cui si riportano le più rilevanti:

² Corte Costituzionale, sentenza n. 156 del 2001.

³ Il contrasto con l'art. 3 Costituzione scaturisce dalla discriminazione tra lavoro dipendente e lavoro autonomo, quest'ultimo equiparato ai fini dell'irap all'impresa.

⁴ Cfr. FALSITTA in *Manuale di diritto tributario*, Padova; MOSCHETTI in *La capacità contributiva, Profili generali*, Padova; TESAURO in *Istituzioni di diritto tributario*, Torino.

⁵ La Corte afferma che l'organizzazione è connaturata all'impresa, ma non al lavoro autonomo, anche se svolto con abitualità: vi può essere attività professionale senza organizzazione di capitali o di lavoro altrui.

⁶ Cfr. Sentenza n. 5011 del 2007.

⁷ La breccia aperta dalla Corte costituzionale ha prodotto numerose pronunce di merito favorevoli ai contribuenti lavoratori autonomi per l'"assenza di elementi di organizzazione nello svolgimento della propria attività professionale". Cfr. BATISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'irap*, in *Rassegna tributaria*, 2001, pag. 860; MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e Corte Costituzionale: le possibili conseguenze pratiche*, in *Dir. e prat. trib.*, 2001, pag. 666.

- quella che pone l’accento sul criterio qualitativo (presenza esclusiva e diretta del professionista), decisivo per individuare i contribuenti tenuti all’obbligazione tributaria e quelli esclusi: si ha attività organizzata quando si sviluppa e può essere esercitata in assenza del professionista⁸;
- quella che considera imprenditori (produttori di redditi di impresa) numerosi soggetti senza struttura organizzativa: qualsiasi attività materiale (non intellettuale), priva del vincolo di subordinazione, diventa impresa⁹, ma anche l’attività d’impresa può non essere organizzata;
- quella che considera “organizzazione autonoma” la capacità di produrre, scambiare beni o prestare servizi, anche senza l’apporto personale del soggetto passivo: professionisti o lavoratori autonomi non dovrebbero essere assoggettati ad irap perché la loro organizzazione non sarebbe mai autonoma rispetto all’apporto del professionista.

Posto quanto sopra e compreso che il presupposto dell’imposta si configura con l’esercizio abituale di un’attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione e allo scambio di beni ovvero alla produzione di servizi, è possibile ora soffermarsi sulla sentenza in commento.

L’applicabilità dell’irap ai medici convenzionati con il s.s.n. è stata, lungamente e a tutt’oggi, dubbia. A tal riguardo, la giurisprudenza – di merito e di Cassazione – non è riuscita a fornire una chiave di lettura unica, sostenendo orientamenti contrastanti che non hanno sopperito alle lacune del legislatore.

Con la sentenza in commento, la Ctr della Puglia ha sostenuto l’applicabilità dell’irap ad un medico convenzionato con il servizio sanitario nazionale e dotato di una struttura organizzativa e di una collaboratrice che – a parer di chi scrive – non si discosta molto dai requisiti imposti dal regolamento di settore.

Sebbene in passato, i Supremi Giudici abbiano fornito un’interpretazione molto rigida su ciò che potesse costituire autonoma organizzazione¹⁰, non sono mancate linee interpretative più ampie¹¹, nel solco delle quali è ragionevole iscriversi.

⁸ Cfr. RIPA G., *Irap, al via le istanze di rimborso*, in Italia Oggi, 27/07/2001.

⁹ Cfr. LUPI R., *Diritto tributario, Parte speciale*, Giuffrè, 2002, 96.

¹⁰ Si veda, *infra multis*, Cass., sentt. nn. 26982 e 26991 del 2014 in base alle quali la presenza di un dipendente stabile, anche *part-time*, con funzioni accessorie e/o prestazioni segretariali costituisce indice chiaro del presupposto; Cass., sent. n. 3675 del 2007 in base alla quale l’iscrizione in un albo professionale non esenta il contribuente dall’irap.

¹¹ Cfr. Cass., sent. nn. 25910 del 2011 e 11197 del 2013, in base alle quali non integra il presupposto uno studio con caratteristiche e attrezzature indicate nell’accordo collettivo nazionale che disciplina i rapporti con i medici di base; Cass., sent. n. 5009 del 2007, per la quale un dipendente non è fattore decisivo ed insuperabile del presupposto; Cass., sent. n. 22592 del 2012 e 1544 del 2015, per le quali compete al giudice la valutazione sul concreto apporto qua-

A ben riflettere, appare superficiale riconoscere l'esistenza di un'organizzazione tale da configurare attività autonoma sulla base di elementi – quali la presenza di una segretaria *part-time* e di un'autovettura – che non sono preponderanti nell'esercizio della sua professione. La presenza di tali elementi strumentali di modico valore e dell'opera altrui (in misura limitata) non configurano un'organizzazione autonoma tale da garantire maggior valore rispetto all'attività professionale del medico. Bensì, tali elementi rendono più efficaci ed efficienti quei requisiti minimi di reperibilità, accessibilità e tempestività nell'erogazione della prestazione richiesti dalla convenzione e dal quadro sociale attuale.

Bisogna, dunque, tener conto di volta in volta delle peculiarità dell'esercizio dell'attività professionale in esame, tenendo in considerazione che in presenza di lavoratore autonomo fortemente specializzato è più onerosa la ricerca di quel limite oltre il quale si squarcia la preponderanza del lavoro professionale in favore di una più ampia attività autonomamente organizzata.

Dunque, i presupposti in presenza dei quali i medici convenzionati con il s.s.n. possono avvalersi dell'esclusione dall'irap per assenza del requisito dell'autonoma organizzazione continuano a presentare molti aspetti dubbi e a formare oggetto di numerose sentenze della Corte di Cassazione e delle Commissioni di merito.

È indubbio che i presupposti per l'esclusione dall'irap dei medici convenzionati sono e saranno ancora oggetto di interpretazioni giurisprudenziali non univoche. È auspicabile al più presto l'intervento delle Sezioni Unite che con ordinanza n. 6330 del 2015 della Sesta Sezione sono state chiamate ad esprimersi sul tema. Di fatto, è stato rimesso al Primo Presidente della Cassazione il problema della rilevanza, ai fini dell'irap, dello svolgimento in forma associata di un'attività libero-professionale (medicina di gruppo). L'auspicio è che, con tale intervento giurisprudenziale, si assopiscano le turbolente acque in cui si affannano gli operatori del diritto i quali, invano, attendono una ragionevole sistematizzazione legislativa che ponga fine al travagliato *iter* interpretativo in materia.

Ad ogni modo, si ritiene che per eliminare il contenzioso sull'imponibilità ai fini irap delle attività professionali bisogna introdurre rigorose e chiare norme sull'autonoma organizzazione: il tentativo fatto con l'art. 1, c. 515, della l. n. 228 del 2012, con cui era stato istituito un fondo, con decorrenza 2014, per escludere dall'irap le persone fisiche esercenti le attività commerciali indicate all'art. 55 del tur (arti e professioni), è stato subito vanificato

litativo e quantitativo delle prestazioni eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale.

con l'art. 1, c. 407, della l. n. 147 del 2013 che ha soppresso, a decorrere dal 2015, l'autorizzazione di spesa per costituire il fondo.

Una speranza era stata alimentata dall'art. 11, c. 2, della l. n. 23 del 2014 che aveva delegato il governo per definire l'autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, per non assoggettare all'irap professionisti, artisti e piccoli imprenditori. Purtroppo, il governo non ha attuato la delega ricevuta.

La legge di stabilità 2016, con l'art. 1, c. 125, ha introdotto la nozione di autonoma organizzazione ai fini irap solo per i medici convenzionati con le strutture ospedaliere stabilendo che non sussiste autonoma organizzazione ai fini irap qualora percepiscano per l'attività svolta presso le stesse più del 75% del proprio reddito complessivo.

Per la sussistenza dell'autonoma organizzazione: - non rilevano l'ammontare del reddito realizzato e le spese connesse all'attività svolta; - rilevano elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla Convenzione.

È un primo intervento, al quale devono seguirne altri più decisi per semplificare e ridurre contenzioso e tasse.

IRAP – Dottore commercialista – Svolgimento dell'attività senza dipendenti e con beni strumentali di modico valore – Studio professionale condotto in locazione ed utilizzato congiuntamente ad altri colleghi – Soggettività passiva – Insussistenza – Domiciliazione di società clienti presso il proprio studio professionale – Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente e relatore: Leuci). Sent. n. 1105 del 19 maggio 2015.

Il sostenimento di costi per la locazione e la gestione di uno studio professionale da parte di un dottore commercialista - qualora non eccessivi e riferiti ad immobile occupato contestualmente da altri colleghi che svolgono la stessa attività - non è condizione sufficiente per ritenere il professionista soggetto passivo dell'irap. Tanto non può essere superato neppure dalla circostanza che presso lo studio sia stabilito il domicilio di società clienti del professionista, poiché le uniche condizioni per la verifica dell'esistenza dell'autonoma organizzazione sono l'esistenza di beni strumentali eccedenti il valore di uso comune, strettamente necessari allo svolgimento della professione e l'esistenza di collaboratori.

IRAP – Lavoratore autonomo – Presupposto – Ricorso a professionisti esterni – Sintomo di stabile organizzazione – Non sussiste – Stabile organizzazione – Onere della prova – Incombe sull’ufficio.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello - Relatore: Monterisi). Sent. n. 1209 del 28 maggio 2015.

Nell’ambito di un’attività di lavoro autonomo, le prestazioni di professionisti terzi non inseriti nella struttura professionale del committente, a prescindere dall’onerosità delle stesse, non sono sintomatiche di stabile organizzazione. Tale situazione, infatti, non integra in senso oggettivo il presupposto fondante l’irap, vale a dire la tassazione di una capacità contributiva impersonale ed aggiuntiva rispetto a quella propria del professionista, basata sulla capacità produttiva che deriva da combinazione di uomini, macchine e altro. Pertanto, è fatto onere all’ufficio di esaminare le dichiarazioni dei lavoratori autonomi per valutare, da un lato, l’esistenza dell’affidamento a terzi, in modo non occasionale, di incombenze tipiche dell’attività artistica o professionale, regolarmente svolte all’interno dello studio e, dall’altro lato, la disponibilità di beni strumentali in eccedenza rispetto a quelli indispensabili allo svolgimento dell’attività¹.

¹ Si veda, Cass., sentt. nn. 21796, 15020 e 8914 del 2014.

IRAP – Attività organizzata – Presupposto – Identificazione.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Dell’Atti – Relatore: Marchitelli). Sent. n. 949 del 23 marzo 2015.

Ai fini dell’irap e con riferimento all’attività professionale, l’autonoma organizzazione si configura come spersonalizzazione dell’attività al punto che sia essa in grado di generare il valore aggiunto che l’imposta colpisce, sicché “non organizzato” è quel professionista che, congiuntamente, non ha dipendenti o collaboratori e non si avvale di capitali utilizzati nell’esercizio dell’attività professionale¹.

¹ Si fa ampio rimando allo studio del pres. MARIO CICALA, “L’applicazione dell’irap ai lavoratori autonomi: problemi aperti”, in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2014, pag. 62 e ss., con vasta rassegna di giurisprudenza di legittimità.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

IVA – Incentivi commerciali – Bonus – Fattispecie pattuita mista (quantitativi e qualitativi) – Imponibilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Romano - Relatore: Schilardi). Sent. n. 2175 del 20 ottobre 2015.

Gli incentivi riguardanti la prassi commerciale dei rapporti di concessione a natura cd “mista” realizzano una fattispecie di natura obbligatoria in cui si fondono inscindibilmente sia il profilo quantitativo, in linea con l’attività ordinaria del concessionario, sia quello qualitativo, quest’ultimo di regola autonomamente imponibile ai fini iva poiché legato ad autonome attività aggiuntive rispetto a quella principale di compravendita. Tuttavia, l’inscindibilità della natura qualitativa e quantitativa negli incentivi “misti” non esclude l’esistenza di una subordinazione dell’aspetto qualitativo rispetto al raggiungimento degli obiettivi quantitativi, raffigurando, quale conseguenza, il mero realizzarsi di una condizione contrattuale prevista nel negozio di concessione, non suscettibile di dare luogo ad un corrispettivo imponibile iva.

Nota dell’avv. Paolo Centore

La rilevanza dei premi ed incentivi commerciali: il passato che ritorna

La vicenda trattata e risolta con la sentenza qui annotata richiama l’attenzione sul requisito oggettivo delle operazioni iva e, in particolare, sul criterio di economicità, posto a confine tra soggezione e non soggezione rispetto all’oggetto, in riferimento ad una fattispecie che, in passato, ha dato luogo ad ampio dibattito con un risultato non ancora del tutto risolto, all’evidenza del contenzioso attuale.

Si tratta dei premi ed incentivi che, di prassi, vengono riconosciuti ai concessionari di marche automobilistiche (ma non solo), con il preciso scopo di fidelizzare l’ausiliario nella catena distributiva ed il cliente e, finalmente, di incrementare le vendite nel segmento del cd. *retail*. Per comprendere esattamente il tema, è sufficiente porsi nella condizione del produttore – grande distributore di beni destinati alla vendita al minuto, normalmente ma non esclusivamente verso consumatori finali, il cui scopo è l’aumento (o il mantenimento) delle quote di mercato rispetto alla concorrenza. La realizzazione di

questo obiettivo si manifesta con una doppia azione rivolta al potenziale cliente, da un lato, e all'ausiliario della rete di vendita, dall'altro lato, la cui somma è, appunto, il dirottamento della domanda e la sua fidelizzazione.

Ricostruite le motivazioni dei premi e degli incentivi, con richiamo a massime di comune esperienza, occorre investigare sulla ragione degli accertamenti che (ancora, stando al caso esaminato) vengono effettuati dagli organi dell'Amministrazione fiscale, e che sono normalmente costruiti in senso algebrico, cioè, a pretendere l'iva, quando essa non sia applicata, ovvero a negarla, quando esattamente al contrario, essa sia stata indicata in fattura¹. Con un effetto destabilizzante in punto di certezza del diritto, tanto più grave quanto i destinatari degli effetti del contenzioso sono sopportati da operatori non residenti. E la ragione sta nella incomprendione degli elementi costitutivi dell'economicità dell'operazione, quali la presenza di uno scambio di beni o servizi, con passaggio dell'oggetto da una sfera giuridica ad un'altra e l'onerosità dello scambio. Incomprendione che potrebbe, ma non può, essere giustificata dall'assenza di definizione del concetto di "economicità" nel contesto normativo che regola l'iva domestica.

Tanto osservato in via preliminare, occorre qui riproporre gli argomenti che hanno indotto la Aidc – Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili, commissione per lo studio di norme di comportamento e di comune interpretazione in materia tributaria – all'adozione della norma di comportamento n. 163 del marzo 2006, il cui contenuto è stato utilizzato dagli estensori della sentenza per raggiungere la decisione. Ivi i premi e gli incentivi vengono suddivisi in tre ipotesi di base: (i) bonus previsti nell'ambito dell'attività normalmente svolta dal distributore/dettagliante, al fine di stimolare un maggiore volume d'affari da parte del grossista/produttore (bonus di tipo "quantitativo"); (ii) bonus previsti a fronte dello svolgimento di attività diverse da quella tipicamente svolta dal distributore/dettagliante ma, comunque, indirizzate allo sviluppo delle vendite, quali attività promozionali, di marketing e di *customer care* (bonus di tipo "qualitativo"); (iii) bonus cosiddetti misti, subordinati sia al raggiungimento di obiettivi quantitativi sia al soddisfacimento di risultati qualitativi.

Nel caso di specie, il giudice territoriale ha ritenuto, sulla base della documentazione in atti, che il premio sia di tipo "misto", cioè, formato da due obbligazioni concorrenti fra loro, di cui una assunta dal cliente in via principale (nella normalità dei casi, il raggiungimento dei livelli quantitativi di acquisto) e l'altra, riferita al raggiungimento dell'obbligo qualitativo, strumentale e in-

¹ Confusione storicamente provata dai plurimi ed opposti interventi dell'Agenzia in tema: cfr. la ris. n. 120 del 17 settembre 2004, confermata, poi, dalla norma Aidc.

cidentale rispetto alla prima, come semplice condizione di perfezionamento del diritto altrimenti acquisito dal cliente.

In questo caso, l'obbligazione di tipo qualitativo rappresenta una condizione necessaria e, di per sé, non sufficiente, che rende esigibile il pagamento del bonus connesso al raggiungimento dei livelli quantitativi di acquisto, il cui effetto risulta sospensivamente condizionato al verificarsi del risultato qualitativo; di conseguenza, in questa ipotesi, all'intero bonus va applicata la disciplina del *bonus* quantitativo, con la conseguente irrilevanza ai fini dell'iva dell'operazione.

La coerenza del principio fissato dalla Corte regionale, anche in previsione dell'eventuale ricorso per cassazione da parte dell'Amministrazione fiscale soccombente deve essere qui valutata in riferimento non solo e non tanto alla norma di comportamento, seppur autorevole ma non condizionante, ma alle disposizioni di legge e, in dettaglio, agli articoli 1, par. 2, 2, par. 1, 9, par. 1, secondo comma, e 90, par. 1, della dir. 2006/112/CE, siccome interpretati dalla giurisprudenza euro – unionale. Viene così in rilievo la necessità di indagare sulla natura dell'operazione, se sia astrattamente qualificabile come economica e sulla sussistenza della controprestazione, come elemento distintivo dell'economicità dell'operazione, ad essa connessa in virtù di un vincolo sinallagmatico.

Il primo passaggio è delicato e può essere risolutivo dell'altro, per il suo carattere assorbente: e per esso occorre domandarsi se il rapporto contrattuale da cui deriva il bonus costituisca *ex se* una (nuova) operazione, ovvero si configuri come riduzione successiva della base imponibile di un'operazione preesistente e, dunque, già sottoposta a tassazione. Tenendo a mente che non può essere dubbio, sulla base delle indicazioni della Corte unionale², che in presenza di una riduzione dell'originaria base imponibile, l'operazione non può essere trattata come autonoma ma, anzi, collegata alla precedente, in modo da (ri)determinare l'imposta dovuta sull'ammontare imponibile effettivamente definito fra le parti³.

Tale richiamo è sufficiente per i bonus quantitativi: tuttavia l'indagine non può dirsi conclusa perché, per i bonus cd. misti, la riduzione della base imponibile non è fine a se stessa, ma è sottoposta a una o più condizioni, cioè l'assolvimento di un'obbligazione che, se valutata singolarmente, costituisce la traccia dell'esistenza di un'operazione economicamente rilevante.

Il punto è risolto dalla norma n. 163 con il richiamo al principio dell'assorbimento dell'obbligazione secondaria, costituita dall'impegno di qualità, in

² Corte di giustizia, sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs*.

³ In tal senso, v. anche Corte di giustizia, sentenza 3 settembre 2014, causa C-589/12, *GMAC*, punti 41 e 42.

quella principale, cioè, il raggiungimento del *target* del fatturato, considerando che l'obbligazione di tipo qualitativo rappresenta una condizione necessaria e, di per sé, non sufficiente, che rende esigibile il pagamento del bonus connesso al raggiungimento dei livelli quantitativi di acquisto, il cui effetto risulta sospensivamente condizionato al verificarsi del risultato qualitativo. Sicché, per il principio della *reductio ad unitatem*, l'operazione accessoria perde la propria rilevanza per assumere i connotati di quella principale qualificata, nel caso in rassegna, come "sconto" sulle operazioni già eseguite e, dunque, non autonomamente soggetta ad imposta⁴.

Questo risultato trova conferma anche attraverso un'ulteriore indagine sul secondo profilo innanzi evidenziato, riferito all'onerosità dell'operazione come elemento distintivo dell'economicità e, dunque, al rapporto di unione sinallagmatica tra prestazione e controprestazione.

Viene così in rilievo la sentenza della Corte europea resa nella causa C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, ove si precisa (punto 9) che: "l'espressione di cui è causa [cioè la controprestazione] fa parte di una disposizione di diritto comunitario che non rinvia al diritto degli Stati membri per la determinazione del proprio significato e della propria portata; ne consegue che l'interpretazione di detto termine nella sua generalità non può essere lasciata alla discrezione di ciascuno Stato membro".

Tale indicazione, in linea con il costante insegnamento della Corte europea⁵, consente l'abbandono del profilo civilistico-nazionale, relativo alla forma della controprestazione, se, cioè, essa sia un'obbligazione discendente dal contratto ovvero un elemento incidentale, oltre tutto sottomesso ad una clausola sospensiva, come nel caso dei premi cd. misti; e, di conseguenza, la valutazione del vincolo di sinallagma *ex se*, senza interferenze di derivazione civilistica.

Per tale motivo, merita ulteriore richiamo la sentenza della Corte 3 marzo 1994, causa C-16/93, *Tolsma*, ove la Corte europea osserva (punto 20) che "una prestazione di servizi viene effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'art. 2,

⁴ Il principio dell'assorbimento dell'operazione accessoria in quella principale, con gli effetti innanzi indicati, trova conferma nel costante insegnamento della Corte europea: si v., da ultimo sentenza 17 gennaio 2013, causa C-224/11, *BGŻ Leasing*.

⁵ V., *inter alia*, le conclusioni rese dall'Avvocato Generale nella causa C-277/05, *Société Thermale Eugénie Les Bains*, punto 31, secondo cui "l'applicazione uniforme della sesta direttiva deve fondarsi su un'interpretazione la quale non può dipendere da una qualificazione che possa variare a seconda del diritto civile dello Stato membro considerato". Considerazione, poi, ripresa dalla Corte in sentenza ove si annota (punto 17 della sentenza C-277/05): "*In limine* si deve sottolineare, da un canto, che la definizione della nozione di caparra [essendo questo l'oggetto della causa C-277/05] può variare da uno Stato membro all'altro e, d'altro canto, che l'esercizio della facoltà di recesso connessa alla caparra può comportare conseguenze differenti a seconda della legge nazionale applicabile".

punto 1, della sesta direttiva, configurando pertanto una operazione imponibile, soltanto quando fra il prestatore e l'utente intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente", stabilendo, in tal modo, la necessità del vincolo sinallagmatico ai fini dell'onerosità dell'operazione e, quindi, della sua rilevanza ai fini del tributo in riferimento alla sussistenza di un rapporto giuridico⁶.

Se si vuol traslare al caso dei bonus questi principi, segnatamente l'esistenza di *compenso ricevuto dal prestatore* che costituisca *il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente*, la domanda deve vertere sull'esistenza di una controprestazione specificamente pattuita fra le parti a fronte del comportamento qualitativo: e la risposta è di norma negativa, nel senso che questo vincolo non sussiste, per la semplice osservazione che, ove il risultato non sia raggiunto, non vi è obbligo di corrispondere alcunché. Ed esattamente al contrario, in controprova, la controprestazione, ove la condizione si avveri, è collegata (e limitata) alla parte quantitativa del premio, il che rende palese la insussistenza del nesso di connessione tra prestazione e controprestazione, per la parte riferita all'obbligo qualitativo.

La decisione assunta appare quindi legittima e compatibile con il diritto unionale, e dovrebbe indurre l'A.f. all'abbandono di una controversia dai connotati oramai consumati dal tempo e dalle discussioni nel frattempo elaborate in tema.

IVA – Consorzio di proprietari terrieri – Prestazioni a titolo oneroso rese nei confronti dei consorziati – Servizio di vigilanza a mezzo di guardie giurate – Imponibilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Finocchi Leccisi – Relatore: Colagrande). Sent. n. 154 del 27 gennaio 2015.

Costituiscono attività interna e, pertanto, non rientrano nel campo di applicazione dell'iva le prestazioni di vigilanza a mezzo di guardie giurate, rese a titolo oneroso – in virtù di atto costitutivo e statuto – da un consorzio di proprietari terrieri, autorizzato da decreto prefettizio, nei

⁶ Che, nel caso *Tolsma*, non sussiste, considerando che tra il suonatore ambulante, appunto il *Tolsma*, ed i passanti non intercorre alcuna obbligazione, poiché questi ultimi "non chiedono che il musicista suoni per loro; inoltre, essi versano delle somme non già in funzione della prestazione musicale, bensì in funzione di motivazioni soggettive, tra le quali possono intervenire considerazioni di simpatia. Infatti, mentre alcune persone depositano nella ciotola del musicista una somma talora elevata senza trattarsi ad ascoltare, altre si soffermano per un certo tempo ad ascoltare la musica senza lasciare alcun obolo" (punto 17 della sentenza).

confronti degli stessi consorziati che versano un contributo, rapportato alla estensione dei singoli suoli ed al tipo di coltura impiantata, per la copertura delle spese. Tale attività non ha natura commerciale, soprattutto in considerazione dell'assenza di cespiti e beni strumentali, ed i versamenti dei consorziati (coltivatori diretti privi di soggettività passiva iva e/o imprenditori agricoli in regime iva speciale per i quali non sussiste il diritto alla detrazione dell'imposta) non sono da assoggettare ad iva.

IVA – Beni e servizi relativi ad immobili – Locazione dell'immobile – Difetto di inerenza e strumentalità – Diritto alla detrazione – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Silvestrini). Sent. n. 1944, parte II, del 18 settembre 2015.

È illegittima la detrazione dell'iva pagata per l'acquisto di beni e servizi relativi ad immobili dati in locazione al di fuori dell'attività propria dell'impresa per mancanza dei requisiti di strumentalità ed inerenza, in quanto la locazione dell'immobile costituisce attività di mero godimento, né ha valenza il fatto che l'immobile, successivamente alla cessazione del contratto di locazione, dopo che sia decorso un notevole lasso di tempo (cinque anni), sia stato utilizzato dal contribuente per la propria attività d'impresa¹.

¹ Si veda Cass., sentt. nn. 7881 del 2016, 25986 del 2014 e 281 del 2010.

IVA – Contratto di “sale & sale back” – Autonomia negoziale – Legittimità – Diritto alla detrazione dell'iva su riacquisto – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Aiello – Relatore: Toriello). Sent. n. 696 del 31 marzo 2015.

Il contratto di sale & sale back (vendita con immediato riacquisto del bene ai fini di accordare al cedente/cessionario l'immediata disponibilità di una rilevante somma di denaro) è operazione regolare e legittima, espressione di autonomia negoziale, la quale non comporta alcuna evasione e, quindi, alcun danno per l'erario. In tema di iva, ne deriva, inoltre, che qualora non si ammettesse la detrazione d'imposta relativa al riacquisto dei beni strumentali, si concretizzerebbe una inam-

*missibile duplicazione impositiva che non consentirebbe all'imprenditore la neutralizzazione dell'imposta stessa attraverso il sistema delle rivalse e delle detrazioni*¹.

¹ Si veda, per un approfondimento, la nota dell'avv. LUIGI CARBONE, *Abuso e neutralità: il caso del contratto di "sale & sale back"*, in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2013, pag. 53 e ss..

IVA – Richiesta di rimborso – Mancata presentazione modello VR – Necessità di presentazione di istanza autonoma nel termine di due anni ex art. 21, d.p.r. n. 546 del 1992 – Esclusione – Decadenza decennale del diritto del contribuente – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese – Relatore: Dima). Sent. n. 223 del 3 febbraio 2015.

*In tema di rimborso iva, deve tenersi distinta la domanda di rimborso o di restituzione del credito d'imposta maturato dal contribuente, da considerarsi già presentata con compilazione della dichiarazione annuale, che configura formale esercizio del diritto, rispetto alla presentazione altresì del modello VR, che costituisce (art. 38 bis, c. 1, d.p.r. n. 633 del 1972) il presupposto per l'esigibilità del credito e, dunque, l'adempimento necessario a dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso*¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 8813 del 2013.

IVA – Illegittimo disconoscimento del credito per omessa dichiarazione annuale – Detrazione ex art. 30 e 55 del d.p.r. n. 633 del 1972 entro secondo anno successivo a quello spettante – Decadenza – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Giardino - Relatore: Gabrieli). Sent. n. 1401 del 17 giugno 2015.

In tema di rimborso del credito iva, il diritto alla detrazione maturato nell'anno d'imposta in cui vi è stata omessa o tardiva dichiarazione non soggiace a decadenza, se esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.

IVA – Diritti doganali – Iva all’importazione – Diritto di confine – Agenzia delle dogane – Competenza funzionale – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Silvestrini). Sent. n. 1183 del 25 maggio 2015.

Il mancato versamento dell’iva all’importazione non ne modifica la natura da diritto di confine a tributo interno, per cui resta funzionalmente competente al relativo recupero l’Agenzia delle dogane.

IVA – Iva all’importazione – Sanzioni – Competenza – Agenzia delle dogane – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Lancieri). Sent. n. 1422 del 24 giugno 2015.

L’iva dovuta per operazioni di importazione non può essere definita “interna” allo scopo di farne ricadere la competenza in tema di accertamento, liquidazione e riscossione in capo all’Agenzia delle entrate, atteso che in senso diverso dispone l’art. 70 del d.p.r. n. 633 del 1973, il quale attribuisce invece all’Agenzia delle dogane la competenza in tema di controversie e di sanzioni sul fondamento dell’espressa applicabilità delle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine.

Nota del prof. avv. Massimiliano Giorgi***La natura dell’iva sulle operazioni di importazione e la competenza funzionale delle Agenzie fiscali***

Le questioni oggetto delle sentenze in commento riguardano due rilevanti aspetti dell’iva relativa alle operazioni di importazione e sono state decise in modo conforme dalle diverse Sezioni della Ctr della Puglia che sono state chiamate a pronunciarsi; le questioni in esame riguardano, da un lato, la natura dell’iva sulle operazioni di importazione e, dall’altro, la competenza funzionale delle Agenzie fiscali in relazione all’accertamento, alla riscossione e all’irrogazione delle sanzioni amministrative relativi all’omesso o insufficiente versamento dell’iva dovuta su tali operazioni.

1. La natura dell’iva sulle operazioni di importazione. L’incertezza sulla natura dell’iva all’importazione, cioè se tributo interno o diritto di confine, nell’ordinamento giuridico italiano è derivata dal tenore letterale dell’art. 70, c. 1, del d.p.r. n. 633 del 1972; tale disposizione prevede, infatti, che l’iva

sulle operazioni di importazione è accertata, liquidata e riscossa in relazione a ciascuna operazione, applicando le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine.

L'iva sulle operazioni di importazione, contrariamente a quanto statuito dai giudici tributari di seconde cure nelle sentenze in commento, ha natura di tributo interno.

La Corte di Giustizia europea nella nota sentenza *Drexl*¹ proprio in riferimento all'iva all'importazione richiesta dallo Stato italiano, ebbe modo di evidenziare come l'iva su operazioni di importazione dev'essere qualificata come tributo interno, poiché tale prelievo ha la funzione di porre i prodotti importati nella stessa situazione dei prodotti nazionali analoghi per quanto riguarda gli oneri fiscali gravanti sulle due categorie di merci, e ciò al fine di garantire la neutralità del sistema comune rispetto all'origine dei beni.

Il sistema dell'iva alle importazioni, pertanto, è per sua natura incardinato in quello generale dell'iva, con la conseguenza che l'iva all'importazione, come evidenziato dalla Corte di Giustizia europea in una pronuncia ancora precedente², non colpisce esclusivamente il prodotto importato in quanto tale, ma s'inserisce nel sistema comune dell'iva, che colpisce sistematicamente e secondo criteri obiettivi sia le operazioni all'interno degli Stati membri sia quelle all'importazione.

La natura interna del tributo non ne consente l'assimilazione ai dazi, anche se l'iva all'importazione condivide con essi la caratteristica di trarre origine dal fatto dell'importazione nell'U.e. e della susseguente introduzione nel circuito economico degli stati membri³, con la conseguenza che fatto generatore ed esigibilità dell'iva all'importazione sono collegati a quelli dei dazi.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione, sia in riferimento agli aspetti strettamente tributari⁴ connessi all'evasione dell'iva all'importazione e sia, con un orientamento di recente formazione oramai consolidatosi, in riferimento ai relativi aspetti penali⁵, ha condiviso la natura di tributo interno del-

¹ Sentenza 25 febbraio 1988, causa C-299/86.

² Sentenza 5 maggio 1982, causa C-15/81, *Schul*. L'indirizzo della giurisprudenza comunitaria sulla natura di tributo interno dell'iva all'importazione, inaugurato dalla Corte di Giustizia europea nelle sentenze *Rainer Drexl* e *Schul*, è stato riaffermato anche con la recente sentenza 17 luglio 2014, causa C-272/13, *Equoland*.

³ Cfr. Corte di Giustizia europea, sentenza 11 luglio 2013, causa C-272/12, *Harry Winston SA*.

⁴ Cfr., *ex pluribus*: Corte di Cassazione, VI sez. civile, ordinanza 26 gennaio 2006, n. 1384; Corte di Cassazione, VI sez. civile, ordinanza 16 dicembre 2015, n. 25326; Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 8 settembre 2015, n. 17814; Corte di Cassazione, VI sez. civile, ordinanza 29 luglio 2015, n. 15988.

⁵ Cfr., *ex pluribus*: Corte di Cassazione, III sez. penale, sentenza 3 luglio 2015, n. 28251; Corte di Cassazione, III sez. penale, sentenza 25 giugno 2014, n. 45468; Corte di Cassazione,

l'iva sulle operazioni di importazione sancita dalla Corte di Giustizia europea.

2. La competenza dell'Agenzia delle dogane all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni amministrative per l'omesso o insufficiente versamento dell'iva all'importazione. La natura dell'iva all'importazione come tributo interno, anziché come diritto di confine, è, comunque, irrilevante ai fini dell'individuazione dell'Agenzia fiscale competente all'accertamento, alla riscossione e all'irrogazione delle sanzioni amministrative per l'omesso o insufficiente versamento dell'imposta, poiché la competenza a compiere tali attività deriva dalle disposizioni che attribuiscono i poteri di controllo alle Agenzie fiscali; nel caso dell'iva sulle operazioni di importazione tale competenza è stabilita in modo chiaro a favore dell'Agenzia delle dogane sia da norme comunitarie che da norme interne.

L'art. 13 del "codice doganale comunitario" istituito con regolamento del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913/92/CE, incardina, infatti, la competenza funzionale in capo all'Agenzia delle dogane, stabilendo, al primo periodo del primo paragrafo, che all'autorità doganale è attribuito il potere di effettuare tutti i controlli ritenuti necessari per garantire la corretta applicazione sia della legislazione doganale che delle altre legislazioni che disciplinano l'entrata, l'uscita, il transito, il trasferimento e l'utilizzazione finale di merci in circolazione tra la Comunità e i paesi terzi e la presenza di merci non aventi posizione comunitaria⁶.

Sarebbe già sufficiente la norma comunitaria testé richiamata per radica-

III sez. penale, sentenza 17 gennaio 2014, n. 13040. La richiamata giurisprudenza penale della Corte di Cassazione, sul presupposto che l'iva sull'importazione non è un diritto di confine, ha escluso che in caso di merci sottratte al pagamento dell'iva all'importazione possa considerarsi integrato il reato di contrabbando.

⁶ Dall'1 maggio 2016, il "codice doganale comunitario" istituito dal regolamento comunitario n. 2913/92/CE è abrogato e sostituito dal "codice doganale dell'Unione" istituito dal regolamento 9 ottobre 2013, n. 952 del Parlamento europeo e del Consiglio, che ha nell'art. 46, primo paragrafo, primo periodo, il corrispondente dell'art. 13, paragrafo primo, primo periodo, del predetto "codice doganale comunitario". In particolare, l'art. 46 del "codice doganale dell'Unione", al primo periodo del primo paragrafo, dispone che «*Le autorità doganali possono effettuare qualsiasi controllo doganale che ritengono necessario*» e al secondo periodo del medesimo paragrafo che «*Tali controlli doganali possono consistere, in particolare, nella visita delle merci, nel prelievo di campioni, nella verifica dell'accuratezza e della completezza delle informazioni fornite in dichiarazioni o notifiche e dell'esistenza, dell'autenticità, dell'accuratezza e della validità di documenti, nell'esame della contabilità degli operatori economici e di altre scritture, nel controllo dei mezzi di trasporto, nonché nel controllo del bagaglio e di altre merci che le persone portano con sé o su di sé e nello svolgimento di indagini ufficiali e altri atti simili*».

re in capo all'Agenzia delle dogane la competenza all'accertamento, alla riscossione e all'irrogazione di sanzioni amministrative relativi all'omesso o insufficiente versamento dell'iva all'importazioni, ma se ciò non bastasse si deve evidenziare come l'art. 70 del d.p.r. n. 633 del 1972 stabilisca che l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione e che per quanto concerne le controversie e le sanzioni, si applicano le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine.

Inoltre, si deve evidenziare che l'art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990, nel disciplinare la revisione dell'accertamento doganale e le attribuzioni e poteri degli uffici doganali, individua, ai commi terzo e quarto, nei funzionari doganali i soggetti che possono accedere nei luoghi adibiti all'esercizio di attività produttive e commerciali e negli altri luoghi ove devono essere custodite le scritture e la documentazione inerenti le merci oggetto di operazioni doganali, al fine di procedere alla ispezione di tali merci ed alla ispezione documentale.

Le disposizioni che attribuiscono il potere di controllo alla A.e. non sono, invece, riferibili all'iva sulle operazioni di importazione; gli artt. 54 e 55 del d.p.r. n. 633 del 1972 attribuiscono, infatti, il potere di controllo all'Agenzia delle entrate in relazione alla dichiarazione e non anche in relazione alle operazioni di importazione.

IVA – Depositi – Operazioni doganali – Effettività – Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Aiello – Relatore: Chia-
rolla). Sent. n. 1315 dell'8 giugno 2015.

L'esistenza delle bollette doganali, dei documenti di trasporto e delle autofatture costituisce circostanza idonea a dimostrare l'effettività delle operazioni di importazione e deposito. L'introduzione delle merci nei depositi iva non necessita di alcun termine minimo di giacenza né dell'obbligo di scarico dei mezzi di trasporto e nessuna violazione può rinvenirsi nel caso in cui le operazioni vengano materialmente eseguite in luoghi limitrofi ovvero adiacenti al deposito.

IVA – Accertamento – Iva all'importazione – Competenza funzionale dell'Agenzia delle entrate – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Mangialardi – Relatore: Gentile). Sent. n. 830 del 15 aprile 2015.

In materia di iva all'importazione, trattandosi di diritto di confine, è illegittimo l'accertamento delle infrazioni da parte dell'Agenzia delle

entrate poiché l'ufficio legittimamente competente ad accertare, liquidare e riscuotere l'imposta è unicamente l'Agenzia delle dogane.

Nota del prof. avv. Laura Castaldi

L'iva double face e l'art. 70 del d.p.r. n. 633 del 1972 a corrente alternata

1. La questione affrontata nelle due sentenze in rassegna può essere così sinteticamente riassunta: con riferimento a talune operazioni di importazione di merci di provenienza extracomunitaria dichiarate in dogana immesse in libera pratica e destinate a un deposito iva, l'Agenzia delle entrate¹ contestava a due diverse società l'indebita fruizione del regime iva di cui all'art. 50 *bis* d.l. n. 331 del 1993² per avere, dette società (asseritamente) omesso l'effettiva e concreta introduzione fisica delle merci nel deposito e acceduto, piuttosto, ad un utilizzo solo virtuale di quest'ultimo: attraverso una mera annotazione contabile delle partite di merce importata nei registri di carico e scarico del magazzino.

Da cui:

- a) in un caso³, la contestazione metteva capo al preteso recupero, ad opera dell'ufficio finanziario⁴, *sic et simpliciter* dell'iva all'importazione di cui si imputava alla parte contribuente l'indebito omesso versamento in dogana, con contestuale richiesta di interessi e irrogazione di sanzioni;
- b) nell'altro caso⁵, forse per scongiurare il pericolo di possibili contestazioni di incompetenza funzionale,⁶ l'ufficio – sembra arguirsi dalla narrativa della sentenza – formulava diversamente il rilievo: e invece che procedere al recupero direttamente dell'iva di cui contestava l'omesso versamento all'atto dell'importazione, provvedeva piuttosto a disconoscerne la detrazione,

¹ Come si evince dalla narrativa di una delle due sentenze, i rilievi in discussione erano stati formulati dall'A.e., nell'asserita inerzia dell'Agenzia delle Dogane, a seguito e in esito a verifiche fiscali espletate nei confronti delle due società dalla G.d.F.: verifiche che - è dato ritenere - avevano avuto riguardo alla complessiva situazione fiscale ai fini iva e imposte sui redditi delle società verificate.

² Consistente nella facoltà di effettuare il pagamento dell'iva, non già all'atto dell'espletamento delle formalità doganali d'importazione bensì, successivamente, a seguito dell'estrazione delle merci dal deposito iva mediante autofatturazione.

³ È la fattispecie oggetto di decisione ad opera della Ctr di Bari con la sent. 15 aprile 2015 n. 830/14/2015.

⁴ Il quale, giustificava il proprio operato, sostenendo che *"a seguito del mancato intervento dell'Agenzia delle Dogane, trattandosi di evasione iva, non poteva esimersi dall'accertamento"*.

⁵ È la fattispecie oggetto di decisione ad opera della Ctr di Bari con la sent. 8 giugno 2015 n. 1315/05/15.

⁶ Che infatti si riveleranno decisive per le sorti dell'altro contenzioso.

operata dalla società all'atto della successiva estrazione (seppur virtuale) dei beni dal deposito: a motivo dell'asserita sua mancata corresponsione, appunto, in dogana⁷.

2. In entrambe le vicende contenziose emerge all'evidenza che, a fondamento dell'argomentare motivazionale dell'ufficio, v'è l'idea più o meno velatamente espressa che l'iva all'importazione sia qualcosa di altro e di diverso dall'iva ordinariamente applicata alle transazioni interne e che, dunque, il (comunque intervenuto e pacificamente riconosciuto) assoggettamento ad iva dell'operazione, seppur all'atto della successiva estrazione dei beni dal deposito mediante autofatturazione, non valga a far venire meno la pretesa⁸: sia in chiave di recupero impositivo, oltre che sanzionatorio.

Prospettazione, questa, che, del resto, non ha mancato di trovare autorevole sponda nella stessa giurisprudenza di legittimità la quale ha, per lungo tempo, ritenuto di farla propria⁹ – nonostante le evidenti alterazioni del principio di neutralità dell'iva, per duplicazione impositiva, cui essa metteva capo –: salvo determinarsi per un suo definitivo abbandono solo da ultimo¹⁰, a seguito della risolutiva presa di posizione assunta in argomento dalla Corte di Giustizia con la sent. 17 luglio 2014 causa C-272/13 (*Equoland*)¹¹.

In tale occasione, invero, la Corte europea – pur riconoscendo che la legislazione fiscale italiana richiede l'effettiva introduzione fisica (e non già

⁷ La sinteticità della narrativa della sentenza non dà conto appieno della sostanza dell'argomentare motivazionale dell'ufficio: ci sembra però di poter dire, come ribadiamo subito dopo nel testo, che l'ufficio ritenga irrilevante, ai fini della valutazione della fondatezza del rilievo, il fatto che l'iva fosse stata comunque corrisposta all'erario seppur successivamente per effetto dell'autofatturazione dell'operazione all'atto dell'estrazione, seppur virtuale, dei beni dal deposito. Il che, appunto, si giustifica solo se si assume che l'iva all'importazione sia qualcosa di ontologicamente diverso dall'iva interna e che, dunque, la corresponsione di quest'ultima non valga a compensare il mancato pagamento della prima. Qualunque diversa opzione interpretativa porterebbe, invece, a ritenere che l'ufficio ignori che l'autofatturazione (ovvero il meccanismo del *reverse charge*) comporti l'assoggettamento ad iva dell'operazione: il che ci sembra francamente difficile anche solo da ipotizzare.

⁸ Solo così si spiega infatti l'assunto dell'ufficio – rinvenibile nella narrativa della sent. 830/14/2015 – secondo cui la violazione dell'art. 50 *bis* del d.l. n. 331 del 1993 (per utilizzo solo virtuale del deposito iva) comporterebbe l'immissione della "*merce importata sul mercato interno senza corrispondere l'imposta dovuta*": da cui la pretesa, appunto, a titolo impositivo.

⁹ Così infatti Cass., sentt. nn. 12581 del 2010, 11642 del 2013 nonché, da ultimo, 2254 del 2014.

¹⁰ Cfr. Cass., sentt. nn. 17814 e 16109 del 2015, con riferimento alle quali, per un primo commento, vd. ARMELLA – MANNARINO, *Utilizzo "virtuale" del deposito iva: la Cassazione cambia radicalmente indirizzo*, in *Corr. Trib.* 2015, 4060 e ss..

¹¹ Sulla quale vd., fra gli altri, BALDASSARRE, *Sui depositi iva fa chiarezza la Corte di Giustizia U.e.: la virtualità del deposito non legittima la duplicazione dell'imposta*, in *Dir. prat. trib.* 2015, II, 3 e ss..

meramente cartolare) delle merci d'importazione nel deposito iva e che una siffatta disciplina non contrasta con la normativa europea – in linea con i propri precedenti¹² e confermando il proprio peculiare approccio sostanzialistico al dato normativo¹³, ha altresì opportunamente ribadito l'unicità del tributo iva¹⁴: di talché il suo intervenuto assolvimento mediante autofatturazione preclude per ciò solo qualunque sua rinnovata pretesa, pur in presenza di deposito solo virtuale della merce importata¹⁵; potendo tutt'al più discutersi in ordine alle conseguenze sanzionatorie correlabili al suo ritardato versamento: da apprezzarsi peraltro alla stregua del principio di proporzionalità.

3. Peraltro, di un siffatto decisivo e assorbente intervento del giudice europeo non è dato rinvenire traccia di richiamo nelle due sentenze in discussione: malgrado entrambe si collochino successivamente ad esso ancorché antecedentemente al suo recepimento in chiave conformativa ad opera della Suprema Corte con le due pronunce di cui si è appena dato conto sopra.

Una qualche flebile eco del pronunciamento comunitario (non sapremmo dire quanto voluta e consapevole e non dettata, piuttosto e a prescindere, dal buonsenso del collegio pugliese) è, per la verità, ravvisabile in un *obiter dictum* della sent. 1315/05/15: laddove la Commissione di Bari – pur accogliendo il ricorso di parte contribuente per accertata infondatezza della contestazione di utilizzo virtuale del deposito iva mossa nei di lei riguardi dall'ufficio finanziario¹⁶ – *ad abundantiam* osserva che “il deposito iva è un regime fiscale che non comporta un risparmio d'imposta” posto che “il pagamento dell'iva (...) viene differito a momento dell'estrazione delle merci mediante il siste-

¹² Vengono in rilievo, in particolare, Corte di Giustizia Cee, sent. 25 febbraio 1988 causa C-299/86 (*Drex*) § 10, nonché Corte di Giustizia Cee, sent. 5 maggio 1982 causa C-15/81 (*Schul*) § 34.

¹³ Per il quale vd. altresì e per quanto qui direttamente interessa, Corte di Giustizia U.e., sent. 8 maggio 2008 cause riunite C-95/07 e C-96/07 (*Ecotrade*) nonché Corte di Giustizia U.e., sent. 11 dicembre 2014 causa C-590/13 (*Index*). In diretta applicazione dei principi interpretativi in tal sede enunciati dalla Corte di Giustizia cfr. Cass. 13 marzo 2015 n. 5072, nonché da ultimo Cass., sent. n. 3581 del 2016.

¹⁴ Venendo in considerazione semmai e tutt'al più due diverse modalità di sua riscossione in ragione del suo applicarsi o meno ad un'operazione di importazione.

¹⁵ Giacché, altrimenti, si metterebbe capo ad una duplicazione di prelievo in contrasto con il principio di neutralità del tributo posto che – come osserva la Corte – “l'inosservanza di tale obbligo [ovverosia la mancata introduzione fisica della merce importata nel deposito fiscale] non ha comportato (...) il mancato pagamento dell'iva all'importazione poiché questa è stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile applicato dal soggetto passivo”. Vd. Corte di Giustizia U.e., sent. 17 luglio 2014 (*Equoland*) §§ 37-38 e 40.

¹⁶ Stante anche il duplice intervento di interpretazione autentica dell'art. 50 *bis medio tempore* sopravvenuto rispettivamente con l'art. 16 c. 5 *bis* del d.l. n. 185 del 2008 e, dipoi, con l'art. 34 c. 44 del d.l. n. 179 del 2012.

ma dell'autofatturazione" per così concludere che "nella fattispecie non sussiste alcun indebito risparmio d'imposta né alcuna forma di evasione". Con ciò mostrando di aderire all'impostazione della Corte europea che, negando qualunque ontologica diversificazione dell'iva all'importazione rispetto a quella dovuta sulle operazioni interne, ritiene che l'applicazione di entrambe ad una stessa operazione implichi violazione del principio di neutralità del tributo.

4. Ben più confuso invece si rivela il quadro concettuale entro cui si muove la sent. 830/14/15 laddove, con una motivazione non sempre lineare e a tratti (almeno apparentemente) contraddittoria – dovuta in buona parte all'omologa ambiguità e contraddittorietà che caratterizza la posizione difensiva dell'ufficio¹⁷ – la Commissione pugliese se per un verso esordisce sostenendo che l'iva all'importazione non rappresenta un tributo distinto ed autonomo rispetto all'iva interna, giacché per sua natura pur sempre prelievo incardinato in quello generale dell'iva, per l'altro e subito dopo, si affretta a qualificarla come "imposta assimilata ai diritti di confine" per così individuare nell'Agenzia delle Dogane l'unico soggetto legittimato ad accertarne le infrazioni e comminarne le relative sanzioni, in forza di quanto disposto dell'art. 70 del d.p.r. n. 633 del 1972¹⁸: da cui la decisione, conforme a quella di prime cure, in termini di illegittimità degli avvisi impugnati perché emessi da un ufficio finanziario (l'Agenzia delle entrate) privo di competenza funzionale in materia.

Senonché è evidente il fraintendimento del dettato normativo in cui incorre la Commissione così ragionando: il rinvio contenuto nel corpo dell'art. 70 alle leggi doganali sui diritti di confine per la disciplina del contenzioso e delle sanzioni in tema di iva all'importazione, sembra prescindere infatti dalla ontologica qualificazione e classificazione come tale di siffatto prelievo impositivo. Anzi, proprio per come è formulato, il dettato normativo sembra presupporre semmai il contrario: e cioè la non riconducibilità (neppure per assimilazione) dell'iva all'importazione alla categoria dei diritti di confine.

E d'altronde, seguendo lo schema logico argomentativo del giudice pugliese alla luce dei principi espressi dalla Corte di Giustizia (e di cui la Commissione barese invece omette di dar conto) sarebbe stato quanto meno dub-

¹⁷ Il quale da un lato a fondamento della pretesa impositiva avanzata deve assumere l'alterità dell'iva all'importazione rispetto all'iva applicabile ed applicata sulle transazioni interne (anche per il tramite dell'autofatturazione), dall'altro onde avvalorare la propria competenza funzionale alla formulazione della ripresa è costretto a sostenere – come infatti riporta la Commissione *in apicibus* della parte motiva della decisione – che "l'iva all'importazione oggetto del giudizio ha natura di iva interna".

¹⁸ Il quale – a suo dire – "nel disporre che l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione, ha ulteriormente precisato che si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine".

bio si potesse così recisamente escludere una qualsivoglia competenza dell'A.e. in argomento: posta appunto l'unicità del tributo iva ivi riaffermata e la residua rilevanza che l'oggetto del contendere si vedrebbe così riconosciuta attribuita (relegata, a tutto concedere, al profilo della contestazione di tempestività o meno di assolvimento dell'imposta sotto il profilo delle conseguenze sanzionatorie oltretché, ovviamente, di quantificazione degli interessi che verrebbero a riconnettersi).

5. Ciò precisato, è da dire peraltro che, anche laddove correttamente apprezzato, il disposto di cui all'art. 70, c. 1, del d.p.r. n. 633 del 1972 e il rinvio in esso contenuto potrebbero rivelarsi non così decisivi (come invece *prima facie* potremmo essere indotti a pensare) a fondare quella competenza funzionale esclusiva dell'Agenzia delle dogane che si pretenderebbe, per contro, attribuirle in materia.

Non solo per ciò che il tenore della disposizione, nel richiamare l'applicabilità delle leggi doganali in materia di diritti di confine con riferimento all'iva all'importazione, lo fa con specifico riferimento alle controversie¹⁹ e non già all'accertamento (e se la precisazione era densa di significato all'epoca della sua formulazione per le conseguenze giuridicamente rilevanti che vi si riconnettevano, stante la riconduzione – allora – delle controversie doganali alla cognizione del giudice ordinario e non già delle Commissioni tributarie, ora non più: a motivo dell'esclusività della giurisdizione attribuita alle Commissioni per quanto attiene al contenzioso tributario), quanto e soprattutto, in ragione e alla luce della lettura (sostanzialmente *abrogans*) che, all'indomani della sentenza *Equoland*, di siffatto dettato normativo ha offerto la Suprema Corte – in sostanziale allineamento con la coeva presa di posizione dell'A.f. in argomento²⁰ – per quanto attiene al rinvio in essa contenuto alle disposizioni doganali sotto il versante sanzionatorio²¹.

In tale occasione, invero, i giudici di legittimità, pur riconoscendo che, per quanto riguarda le violazioni in materia di iva all'importazione, l'art. 70 rinvia alla disciplina sanzionatoria recata dalle leggi doganali, una volta constatata l'assenza di una disposizione sanzionatoria *ad hoc* per le condotte di suo omesso o ritardato versamento, tanto nel testo unico delle leggi doganali di cui al d.p.r. n. 43 del 1973 che nel cd. codice doganale comunitario recato dal reg. Cee 2913/1992, hanno ritenuto di ovviare alla lacuna riscontrata ritenendo applicabile al caso di specie la sanzione di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997: richiamandosi alla natura di tributo interno da riconoscere all'iva

¹⁹ Presupponendo dunque una lite giudiziale.

²⁰ Cfr. Circ. 24 marzo 2015 n. 12/E § 12.2.

²¹ Vd. Cass., sent. 8 settembre 2015 n. 17814 §6.12 e ss..

all'importazione oltreché alla portata generale della disposizione sanzionatoria invocata.

Non v'è chi non veda la discutibilità del ragionamento: proprio per le scansioni logiche di sua articolazione, esso mostrando evidenti profili di criticità rispetto al divieto di applicazione analogica della norme sanzionatorie.

Fermo ciò: non ci sembra che l'art. 70 del d.p.r. n. 633 del 1972 possa interpretarsi e applicarsi a corrente alternata.

E se lo si ritiene superabile, nel suo portato dispositivo, per quanto attiene al profilo sanzionatorio dove, in ossequio ai principi costituzionali di legalità e tassatività della fattispecie punitive, massima dovrebbe essere la rigidità dell'ermeneusi, ci si chiede per quale ragione di segno contrario debba essere invece l'approccio per il suo dettato residuo: peraltro tutto da dimostrare rilevante nel descrivere riparti di competenze funzionali tra gli uffici finanziari.

Insomma e per concludere: ci sembra di poter dire che qualche supplemento di riflessione e ulteriore messa a punto sulla tematica in rassegna potrebbero rivelarsi tutt'altro che inopportuni.

IVA – Operazioni inesistenti – Onere della prova – Contenuto della prova.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Meleo). Sent. n. 1175 del 25 maggio 2015.

In presenza di fatturazioni per operazioni soggettivamente inesistenti, l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria ben può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata. Tale elemento fattuale è infatti sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario.

TRIBUTI INDIRECTI

REGISTRO – Atti giudiziari – Decreto ingiuntivo – Enunciazione – Contratto presupposto soggetto ad iva – Registrazione – Misura fissa.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente e relatore: Pugliese).
Sent. n. 786 del 14 aprile 2015.

Nel caso di decreto ingiuntivo di condanna al pagamento di somme di denaro (quale corrispettivo per la cessione di beni effettuata nell'esercizio dell'attività di impresa), l'enunciazione del contratto presupposto, da cui deriva il credito, non assoggettato in precedenza a tassazione, assume rilievo ai fini dell'imposta di registro, che sarà dovuta in misura fissa - in forza del principio di alternatività - se il detto contratto deriva da una operazione già assoggettata ad iva.

REGISTRO – Atti giudiziari – Acquisto di un immobile – Mancato perfezionamento – Restituzione delle somme versate in acconto – Decreto ingiuntivo – Imposta – Misura fissa – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente e relatore: Bortone).
Sent. n. 57 del 21 gennaio 2015.

Il decreto ingiuntivo che disponga la condanna alla restituzione delle somme versate in acconto per l'acquisto di un immobile, successivamente non perfezionato, sconta l'imposta di registro in misura fissa trattandosi di fattispecie rientrante nella casistica individuata alla lettera d, dell'art. 8 della tariffa parte I, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, riguardante provvedimenti giudiziari "non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale", in quanto non costituisce incremento patrimoniale e pertanto non può essere inteso come condanna al pagamento di somme a qualunque altro titolo.

REGISTRO – Atti giudiziari – Sentenza dichiarativa di nullità parziale del contratto e di condanna alla restituzione di somme – Regime applicabile – Tassa fissa.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente: Castellaneta – Relatore: Aquino). Sent. n. 1855 del 29 maggio 2015.

La sentenza che dichiara la nullità di alcune clausole di un contratto (nella specie, le clausole di un contratto di conto corrente bancario concernenti la pattuizione di interessi in misura ultralegale, con anatocismo trimestrale) e, conseguentemente, condanna una delle parti alla restituzione di somme è soggetta alla tassa fissa di registro in base al disposto dell'art.8/1 lett. e) della tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986.

REGISTRO – Atti giudiziari – Decadenza dall'azione accertatrice – Termine quinquennale – Sussiste – Sentenza dichiarativa della risoluzione del contratto – Enunciazione del contratto – Assimilabilità al caso d'uso – Esclusione.

IDEM – Atti giudiziari – Sentenza dichiarativa della risoluzione del contratto – Clausola risolutiva espressa – Imposta in misura fissa – Applicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente e relatore: Tomasicchio). Sent. n. 2651 del 13 luglio 2015.

L'imposta di registro relativa ad atti enunciati in provvedimenti giudiziari dev'essere richiesta nell'ordinario termine quinquennale. Non ha, al contrario, alcun fondamento normativo la tesi di una sorta di rimesione in termini nel caso della enunciazione dell'atto in una sentenza che abbia accertato e dichiarato la risoluzione del contratto e la restituzione delle somme corrisposte per l'adempimento dello stesso, a seguito di una clausola risolutiva espressa, in quanto ipotesi non assimilabile alla registrazione volontaria dell'atto o al "caso d'uso".

La sentenza che accerti l'intervenuta risoluzione di diritto del contratto preliminare ed il conseguente obbligo di restituzione delle somme versate in esecuzione dello stesso in forza di clausola risolutiva espressa sconta l'imposta in misura fissa.

REGISTRO – Agevolazioni prima casa – Coniuge – Regime di separazione dei beni – Omesso trasferimento di residenza da parte di uno dei coniugi – Decadenza dal beneficio – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Venneri). Sent. n. 2114 dell'8 ottobre 2015.

In tema di imposta di registro, il beneficio fiscale correlato all'acquisto della prima casa non si estende al coniuge che abbia acquistato in regime di separazione dei beni e non abbia trasferito la propria residenza nell'immobile acquistato, benché in esso risieda il nucleo familiare¹.

¹ Si veda Cass. sent. n. 2616 del 2016, ord. n. 26653 del 2014.

REGISTRO – Agevolazioni prima casa – Obbligo di trasferire la residenza entro 18 mesi dall'acquisto – Inadempimento – Decadenza dal beneficio – Sussiste – Opponibilità di altro requisito agevolativo in sede giudiziale – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Mangialardi - Relatore: De Maria). Sent. n. 2201 del 21 ottobre 2015.

Il requisito consistente nello svolgere l'esercizio della propria attività lavorativa nel comune dove si trova l'immobile dev'essere espressamente dichiarato nell'atto di compravendita, mentre la circostanza che non venga manifestato e che, invece, l'acquirente esprima la volontà di trasferire la propria residenza entro diciotto mesi, lo vincola a realizzare tale condizione e, nel caso in cui non assolva a tale impegno, egli decade dal diritto dell'agevolazione a prescindere dallo svolgimento della propria attività lavorativa nel comune in cui è ubicato l'immobile acquistato. Conseguentemente, qualora tale circostanza non è stata oggetto di previa e formale dichiarazione, essa non può essere fatta valere in sede giudiziale quale ulteriore requisito per il godimento dell'agevolazione¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 7067 del 2014.

REGISTRO – Agevolazioni prima casa – Trasferimento di residenza – Inosservanza – Decadenza dall’agevolazione – Causa di forza maggiore – Operatività.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Solimando – Relatore: Casciaro). Sent. n. 2230 del 21 ottobre 2015.

In tema di agevolazioni fiscali (imposta di registro) per la cosiddetta “prima casa”, l’inosservanza dell’obbligo di trasferire la propria residenza entro 18 mesi nel comune, diverso da quello dell’attuale residenza, ove è ubicato l’immobile oggetto dell’acquisto, non comporta la prevista decadenza dal beneficio, allorché sia giustificata da una causa di forza maggiore. Tale deve ritenersi l’impossibilità di dare corso al trasferimento di residenza a causa di gravi patologie delle quali sia affetto l’acquirente, ancorché le stesse siano non già sopravvenute all’acquisto ma soltanto divenute più gravi in misura tale da rendersi impeditive del suddetto trasferimento¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 13177 del 2014: “*In tema di benefici fiscali cosiddetti prima casa, la forza maggiore idonea ad impedirne la decadenza dell’acquirente di un immobile ubicato in un comune diverso da quello di sua residenza, qualora egli non abbia trasferito ivi quest’ultima nel perentorio termine di 18 mesi dall’acquisto, deve consistere in un evento non prevedibile, che sorraggiunge inaspettato e sovrastante la volontà del contribuente di abitare nella prima casa entro il termine suddetto*”. Da ultimo, Cass., sentt. nn. 7067 del 2014, 5015 e 4800 del 2015.

REGISTRO – Agevolazioni prima casa – Cambio di residenza nei 18 mesi – Necessità – Separazione consensuale con trasferimento dell’immobile al coniuge – Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Bray). Sentenza n. 1507 del 26 giugno 2015.

Ai fini delle agevolazioni sulla “prima casa”, il trasferimento di un immobile in favore del coniuge, avvenuto per effetto degli accordi intervenuti in sede di separazione consensuale, è riconducibile alla volontà del cedente e non al provvedimento giudiziale di omologazione, pertanto non esime il contribuente dall’onere del trasferimento della residenza nel termine perentorio dei 18 mesi. L’assenza di tale adempimento, comporta la revoca delle agevolazioni fiscali prima casa di cui il contribuente ha beneficiato per l’acquisto dell’immobile, con

conseguente legittimo recupero delle ordinarie imposte di registro, ipotecarie e catastali da parte dell'Amministrazione finanziaria¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 2263 del 2014.

REGISTRO – Agevolazione prima casa – Decadenza – Accertamento – Termine – Decorrenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Bray). Sent. n. 540, parte I, del 13 marzo 2015.

In tema di agevolazione per la “prima casa” ai fini dell'imposta di registro, il termine triennale di decadenza decorre dalla data in cui l'ufficio si trova nella condizione di poter contestare la perdita del trattamento agevolato. Ne deriva che, avendo il contribuente tre anni per poter adibire l'immobile acquistato ad abitazione principale, il termine di decadenza dell'azione accertativa decorre dallo spirare del terzo anno successivo alla data di acquisto, ossia dal giorno in cui la condizione prevista non si è verificata o è divenuta inattuabile.

REGISTRO – Accertamento – Compravendita di area fabbricabile – Rettifica – Acritica ricezione della stima ute – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi – Relatore: Schilardi). Sent. n. 2492 del 23 novembre 2015.

In tema di imposta di registro, la rettifica del valore venale di un'area fabbricabile non può legittimamente fondarsi in via esclusiva su una relazione di stima dell'ute, allorché questa sia erronea e manchevole per l'omessa considerazione sia dei vincoli idrogeologici e paesaggistici sia dei tempi di realizzazione della lottizzazione, della destinazione d'uso assegnata dal prg vigente, delle superfici da cedere al Comune e dei valori in genere delle opere di urbanizzazione e degli immobili da realizzare.

CATASTO – Rendita catastale – Impianto fotovoltaico – Base imponibile – Individuazione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Mangialardi – Relatore: Gentile). Sent. n. 1785 dell'1 settembre 2015.

Un impianto fotovoltaico è assimilabile ad una (singola) pala eolica (e non ad una centrale elettrica), sicché la determinazione della rendita catastale deve essere fatta tenendo conto del solo valore dell'immobile e non anche degli impianti (i pannelli fotovoltaici).

Nota del prof. avv. Maria Pia Nastri

Il valore degli impianti rimovibili non deve essere incluso nella stima catastale dell'immobile

1. Premessa. La corretta qualificazione degli impianti fotovoltaici ha costituito a lungo oggetto di contrasto tra dottrina, prassi e giurisprudenza¹. La previsione di notevoli incentivi – cd. conto energia – ha consentito a numerose aziende di avvicinarsi al settore energetico installando impianti fotovoltaici. Detti impianti però sono stati diversamente qualificati e tassati nell'avvicinarsi delle disposizioni normative e dei relativi orientamenti forniti dalla prassi. È evidente che la qualificazione mobiliare o immobiliare di un impianto fotovoltaico, nonché la relativa attribuzione di rendita catastale ha avuto, quindi, delle ripercussioni sia sotto il profilo delle imposte dirette, indirette nonché dell'imu e della tasi.

La sentenza che si annota, depositata a settembre 2015, esamina l'annoso problema dell'attribuzione della rendita catastale agli impianti fotovoltaici, anticipando sostanzialmente, quanto previsto nella successiva legge di stabilità per il 2016. Tra i motivi della decisione i giudici di merito chiariscono che, in assenza di una centrale elettrica, agli impianti di produzione non inglobati negli immobili non debba essere attribuita rendita catastale. La rendita sarà attribuita ai soli beni immobili e non dovrà essere calcolata sugli impianti di produzione amovibili (es. pannelli non inglobati). La Ctr della Puglia giunge a dette conclusioni anche sulla base delle sentenze della Cass. del 17 novembre 2004, n. 21730, ove gli ermellini hanno chiarito l'assimilabilità di un

¹ Cfr. A. BUSANI, *Anche l'A.e. conferma la natura immobiliare dell'impianto fotovoltaico*, in *Corr. trib.*, 17, 2011, p. 1423, *Id.*, *Ma la tour Eiffel è un bene mobile (riflessioni sulla natura immobiliare dell'impianto fotovoltaico)* in *Not.*, 3, 2011, p.305; M. P. NASTRI, *La natura degli impianti fotovoltaici tra le scelte contrattuali e incertezze normative*, in *Inn. Dir.*, 2, 2012, p.147; Per ulteriori approfondimenti v. A. FEDELE, *L'imposizione immobiliare. Dalla metafora della "fonte" all'intenzionalità del risultato produttivo*, in *Riv. dir. trib.* 2011, 5, p. 535.

parco eolico con una centrale elettrica, evidenziando invece la diversa funzione di una singola pala eolica. Nel caso di specie i giudici di merito ritengono non attribuibile una autonoma rendita catastale ad un impianto fotovoltaico non inglobato (definito minifotovoltaico) trattandosi di un impianto di produzione non equiparabile ad una centrale elettrica, bensì ad una singola pala eolica.

La sentenza offre lo spunto per una ricostruzione dell'evoluzione legislativa degli impianti in parola.

2. L'incerta qualificazione degli impianti fotovoltaici. Gli impianti fotovoltaici sono stati a lungo considerati quali beni mobili in ragione della loro amovibilità. Già prima della circolare n. 36 del 2013², l'A.f. aveva considerato gli impianti fotovoltaici come beni mobili in quanto gli stessi potevano essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità³.

L'orientamento di segno opposto dell'Agenzia del territorio si inserisce in un quadro interpretativo incerto e con la risoluzione 3/T 2008 nonché con le successive note 14223 e 31892 rispettivamente del 2009 e 2012 veniva chiarita la qualificazione dei beni immobili di impianti, di tali dimensioni, da non poter esser destinati a mero utilizzo personale.

È del 2010 la circolare n.38/E dell'A.e. ove veniva ribadito che: “si è in presenza di beni mobili allorché sia possibile separare il bene mobile dall'immobile, senza che risulti alterata la funzionalità dello stesso ovvero allorché sia possibile riallocare in differente contesto il bene senza che siano necessari antieconomici interventi di adattamento”.

È solo infine con la già menzionata circolare del 2013 che l'A.e. conformandosi all'orientamento dell'Agenzia del territorio ha distinto gli impianti fotovoltaici in ragione di dimensioni e potenza fra beni mobili e immobili, distinguendo all'interno di quest'ultima categoria tra immobili classificabili in D/1 come opifici e in D/10 in presenza dei requisiti di ruralità.

L'A.e. tendeva, con detto ultimo orientamento, a qualificare come immobili, e quindi rilevanti ai fini della determinazione della rendita catastale, tutti gli impianti, in funzione della potenza installata⁴.

² Cfr. Circ. A.e. 19 dicembre 2013, n. 36, in banca dati *Big suite*, Ipsoa.

³ Cfr. Circ. A.e. 19 luglio 2007, n. 46/E; Circ. A.e. 11 aprile 2008, n. 38/E, in banca dati, *Big suite*, Ipsoa.

⁴ Cfr. G. LIOTTI, *La qualificazione degli impianti fotovoltaici: profili catastali urbanistici e soluzioni operative*, in *Not.*, 3, 2014, p. 248; S. BARUZZI, *Legge di stabilità 2015: rendita catastale aleatoria per immobili a destinazione speciale e particolare*, in *Fisco*, 4, 2015, p. 321; G. FORMICA, P. FORMICA, *La qualificazione degli impianti fotovoltaici tra dottrina e giurisprudenza e prassi*, in *Corr. Trib.* 9, 2014, p. 722.

3. L'attribuzione della rendita catastale con stima diretta. Con l'introduzione della legge di stabilità 2015, il legislatore facendo riferimento alla circolare n. 6/T del 2012 dell'Agenzia del territorio, quale norma di interpretazione autentica, chiarisce che "gli imbullonati" (immobili strumentali inseriti nelle categorie D ed E) sono soggetti a stima diretta con valutazione tecnica delle componenti edilizie ed impiantistiche, finalizzata all'attribuzione di rendita⁵.

Secondo la circolare 6/T citata per poter valutare se un impianto debba essere o meno incluso nella stima catastale deve farsi riferimento non solo al criterio dell'essenzialità del bene ai fini della destinazione economica dell'unità immobiliare, ma anche alla fissità dello stesso rispetto alle componenti dell'unità immobiliare⁶. Con detta interpretazione sembrava chiarita la legittimità ad attribuire ai cd. "imbullonati" una rendita catastale autonoma⁷.

Detto intervento normativo non è riuscito, però, a rispondere alle aspettative riposte dagli operatori stando, peraltro, incertezze lo strano rinvio alla circolare esplicativa dell'Agenzia delle entrate n.6/T del 2012, insufficiente a chiarire i numerosi dubbi applicativi⁸. Il proliferare del contenzioso, considerate le mutevoli ed altalenanti interpretazioni, ha indotto il legislatore ad intervenire nuovamente sulla materia che con la legge di stabilità 2016 ha cercato di fare ulteriore chiarezza.

4. Il nuovo intervento legislativo: la legge di stabilità 2016. L'art. 1, commi 21-24, della legge di stabilità 2016 della direzione centrale catasto cartografia e pubblicità immobiliare dell'Agenzia delle entrate, introduce inno-

⁵ Il comma 244 della legge di stabilità 2015 attribuisce alla norma un carattere di temporaneità in attesa dell'attuazione delle disposizioni relative alla revisione della disciplina del sistema estimativo del catasto dei fabbricati, di cui all'art. 2 della legge 11 marzo 2014, n. 23.

⁶ In tal senso M. DEL VAGLIO, *La rilevanza catastale di impianti e macchinari "imbullonati"*, in *Corr. trib.*, 4, 2015, p. 271.

⁷ Cfr. A. CHIARELLO, *La questione sui c.d. macchinari imbullonati trova una soluzione legislativa che influisce sul contenzioso pendente*, in *Aziend. Fin. Trib.*, 2, 2015, p. 127; M. DEL VAGLIO, *La rilevanza catastale di impianti e macchinari imbullonati*, in *Corr. Trib.*, 4, 2015, p. 271.

⁸ Il comma 244 della legge di stabilità 2015 fa riferimento all'art. 10 ("Fabbricati per uso industriale o commerciale") del (convertito dalla legge n. 1249 del 1939) e successive modificazioni. Detta norma prevede che la rendita catastale delle unità immobiliari costituite da opifici ed in genere dai fabbricati di cui all'art. 28 della legge 8 giugno 1936, n. 1231, costruiti per le speciali esigenze di una attività industriale o commerciale e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni, è determinata con stima diretta per ogni singola unità" e che si procede in tal senso anche per la determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari che non sono raggruppabili in categorie e classi, per la singolarità delle loro caratteristiche. Sul punto v. S. BARUZZI, *Legge di stabilità 2015: rendita catastale aleatoria per gli immobili a destinazione speciale e particolare*, cit., p. 321.

vando i criteri di determinazione della stima diretta degli immobili a destinazione speciale. Il legislatore modifica nuovamente la disciplina operando un “cambio di rotta” rispetto alla normativa vigente nel 2015 ed agli innumerevoli e contrastanti orientamenti dell’A.e..

L’art. 1 al comma 21 prevede infatti che, a decorrere dal 1 gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale (D ed E) è effettuata tramite stima diretta tenendo conto del suolo e delle costruzioni e degli elementi strutturalmente connessi che ne accrescono sia la qualità e l’utilità nei limiti del normale apprezzamento, escludendo tutti i macchinari, congegni ed attrezzature ed impianti che caratterizzano l’attività svolta nell’immobile, dalla determinazione della rendita. Attualmente sono, quindi, sottratti alla valutazione le diverse componenti impiantistiche funzionali ad uno specifico processo produttivo.

La circolare n. 2/E del 1 febbraio 2016 ha fornito ulteriori elementi e criteri di individuazione delle modalità della stima diretta attraverso la procedura docfa. In merito all’individuazione del “suolo” (es. aree coperte, scoperte, accessorie e pertinenziali) e delle “costruzioni”(es. fabbricati, pontili, gallerie dighe, canali, serbatoi ecc.) non sembrano emergere particolari problemi interpretativi, mentre per gli elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l’utilità l’Agenzia fa riferimento al concetto di fruibilità e utilità dell’immobile da parte di una generalità di utilizzatori distinguendole da quelle componenti tecnologiche che sono proprie di un ciclo produttivo (es. impianti elettrici, di climatizzazione, ascensori, scale, ecc.). Rientrano in detta categoria i pannelli solari integrati sui tetti o nelle pareti che non possono essere smontati senza rendere inutilizzabile la copertura o la parete cui sono connessi.

La circolare 2/E citata evidenzia la difficoltà di fornire una elencazione tassativa a causa della molteplicità delle casistiche riscontrabili nei vari processi produttivi connessi peraltro a continue evoluzioni tecnologiche, ciò nonostante a titolo esemplificativo chiarisce che a partire dall’1 gennaio 2016 non sono più soggette a stima le caldaie, le camere di combustione, le turbine, gli inverter e i pannelli fotovoltaici (ad eccezione di quelli integrati nella struttura). Sono quindi sottratti gli elementi meramente funzionali allo specifico processo produttivo e quindi quegli elementi che, antecedentemente alla legge di stabilità 2016, erano invece soggetti a valutazione con stima diretta. Per poter usufruire del beneficio (esclusione dei cd. imbullonati) i contribuenti dovranno richiedere un nuovo provvedimento catastale entro il 15 giugno 2016. La richiesta effettuata entro tale data consentirà la rideterminazione delle rendite catastali a far data del 1 gennaio 2016. Anche per gli impianti fotovoltaici (non inglobati) si potrà quindi procedere a presentare una richiesta di aggior-

namento catastale per poter usufruire del nuovo e più favorevole regime impositivo.

La nuova disciplina ribalta completamente i precedenti orientamenti e sebbene consenta una maggiore chiarezza, non può sottacersi che, considerata l'ampiezza delle fattispecie attualmente escluse dalla tassazione ed il possibile proliferare di nuove esclusioni, la perdita di gettito sarà di notevole entità.

CATASTO – Accertamento – Mutamento di destinazione d'uso – Attribuzione nuova rendita – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Fiorella – Relatore: Vigorita). Sent. n. 1517 del 28 aprile 2015.

In tema di riclassamento catastale, l'espressione "intervenute variazioni edilizie" di cui all'art. 1, c. 336, legge n. 311 del 2004, va riferita non solo agli interventi riguardanti la struttura e gli impianti, ma anche a quelli che comportino una modifica costante e definitiva della destinazione d'uso, laddove anche questa comporta, inequivocabilmente l'attribuzione di diversa categoria catastale e, per l'effetto, diverso classamento con attribuzione di nuova rendita.

CATASTO – Revisione catastale – Riclassamento automatico e generalizzato – Motivazione – Necessità – Contenuti.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. III (Presidente e relatore: D'Antonio). Sent. n. 1957 del 5 giugno 2015.

In tema di revisione catastale, ai fini dell'accertamento di un significativo scostamento tra valore di mercato e rendita catastale, è del tutto insufficiente per assolvere l'onere della motivazione il riferimento al mutato rapporto, conseguente ad interventi di riqualificazione urbana e di viabilità interna, senza specificare di quali interventi si tratti e se ed in quale misura l'immobile se ne sia avvantaggiato. Né può sostenersi che tutte le attività dell'ufficio risultano da atti pubblicati, di cui l'interessato avrebbe potuto acquisire conoscenza, senza che tali attività siano quantomeno riassunte nell'atto in modo comprensibile e verificabile da persona di comune diligenza, rendendo così possibile al contribuente la conoscenza dei presupposti del riclassamento e valutare le sue opportunità di difesa¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 9629 del 2012 e ord. n. 19820 del 2012.

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI – Conto corrente bancario intestato al *de cuius* – Regolarmente dichiarato dall'erede – Presunzione della percentuale del 10% sull'attivo ereditario – Inapplicabilità della presunzione – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese – Relatore: Di-ma). Sent. n. 437 del 3 marzo 2015.

*Laddove il denaro ereditato risulti proveniente da conto corrente bancario intestato al *de cuius* e tale denaro sia stato regolarmente indicato nella denuncia di successione, non è applicabile la presunzione di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 346 del 1990 (applicabile solo in caso di omessa o imprecisa dichiarazione), pena la violazione del divieto di doppia imposizione e una inammissibile disparità di trattamento rispetto al soggetto che, con intenti chiaramente elusivi, omette di dichiarare il detto denaro, preferendo l'applicazione più favorevole della presunzione del 10%¹.*

¹ Si veda Cass., sent. n. 4751 del 2008.

IMPOSTA DI BOLLO – Assegni postdatati – Soggetto terzo estraneo al rapporto – Possesso materiale dei titoli – Solidarietà con il traente e prenditore – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Solimando – Relatore: Ventura). Sent. n. 2229 del 21 ottobre 2015.

Il possessore di assegni bancari postdatati risponde solidalmente con il titolare del rapporto giuridico sottostante (nella fattispecie, traente-debitore e prenditore-creditore) del pagamento della relativa imposta di bollo.

ACCISE – Furto o rapina – Diritto all'abbuono – Presupposto.

IDEM – Prescrizione – Termine – Decorrenza – Decreto archiviazione procedimento penale.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese – Relatore: Ancona). Sent. n. 1162 del 22 maggio 2015.

Il presupposto per il diritto all'abbuono delle accise, dovute per la quantità di alcole sottratta per furto da ignoti dal deposito, ricorre al-

lorquando la sottrazione sia avvenuta senza il provato coinvolgimento del soggetto passivo, al quale non possa essere addebitata alcuna colpa grave.

In tema di accise, il termine quinquennale di prescrizione del credito d'imposta, in caso di esercizio dell'azione penale, decorre dalla data di archiviazione del procedimento contro ignoti, atteso che sino a tale data doveva essere sospesa la procedura di riscossione coattiva; a riguardo, la notifica del processo verbale di constatazione, contenente l'esplicita richiesta del tributo, deve essere considerata valido atto interruttivo.

ACCISE – Imposta sulla produzione di energia elettrica – Esenzione – Limiti.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Barchetti – Relatore: Molletta). Sent. n. 2868 dell'11 settembre 2015.

In base al combinato disposto degli artt. 53, c. 3, lett. b) e 2, comma 2, del d.lgs. n.79 del 1999, deve ritenersi che l'esenzione dall'accisa a favore degli autoproduttori di energia elettrica non possa estendersi alle società consorziate, stante la stretta correlazione tra l'attività di produzione e l'utilizzazione dell'energia elettrica per l'attività propria dello stesso produttore¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 8293 del 2014.

ACCISE – Energia elettrica – Esenzione – Condizioni – Comunicazione dei dati – Termine – Carattere perentorio – Sussiste – Termine di prescrizione del diritto al recupero – Decorrenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Urbano – Relatore: Casciaro). Sent. n. 1822 del 7 settembre 2015.

Il termine fissato dall'art. 52, comma 3, lett. f) del t.u.a. per la trasmissione all'Agenzia delle dogane dei dati relativi al consumo mensile dell'energia elettrica, l'osservanza del quale è stabilita come condizione per la fruizione del beneficio dell'esenzione dall'accisa, è da intendersi come perentorio pur in assenza di un'espressa statuizione in tal senso. Sul fondamento della medesima disposizione di legge deve ritenersi che, in caso di comportamenti omissivi, relativamente alla

trasmissione dei dati, il termine di prescrizione per il recupero dell'ac-cisa sull'energia elettrica decorra non già dal momento del consumo bensì da quello in cui il fatto illecito viene accertato.

IMPOSTA UNICA SULLE SCOMMESSE E CONCORSI PRO-NOSTICI – Gestore di un centro di trasmissione dati per conto di un bookmaker straniero – Legittimazione passiva – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Menna). Sent. n. 769 del 13 aprile 2015.

È soggetto all'imposta unica sulle scommesse sportive chiunque, pure in assenza di concessione, gestisca con qualsiasi mezzo anche telematico, sia in via diretta che per conto di terzi, concorsi o scommesse di ogni tipo. Tanto, per l'esigenza di colpire anche quelle attività che non operano nel settore in modo diretto e, ciononostante, ne ricevono profitto. Nel caso di specie, è soggetto all'imposta il titolare di un internet point – privo di concessione e abusivamente dedito ad attività di scommesse e pronostici per conto di un bookmaker all'estero – che mette a disposizione del fruitore del servizio i locali e le apparecchiature telematiche, incassa le relative somme e consegna al giocatore il titolo necessario per la riscossione.

La territorialità del tributo, infatti, è legata allo stato in cui viene effettuata la puntata e ricevuta l'accettazione della stessa, anche qualora la raccolta venga effettuata per conto di terzi.

IMPOSTA UNICA SULLE SCOMMESSE E CONCORSI PRO-NOSTICI – Concessionario – Soggettività passiva – Sussiste – Trasferimento in capo a soggetto terzo del rischio economico della scommessa – Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Bray). Sent. n. 1975 del 21 settembre 2015.

È soggetto passivo dell'imposta unica sui concorsi, pronostici e sulle scommesse colui che, dichiaratosi all'Amministrazione quale operatore di gioco e dotato di regolare concessione per l'attività di scommessa, ha contrattualmente assunto, sottoscrivendo la convenzione di concessione, l'obbligo del versamento del tributo determinato dal totalizzatore nazionale. Rispetto al sorgere dell'obbligo è poi irrilevante che

l'attività sia esercitata con o senza rischi imprenditoriali, atteso che la qualità di soggetto passivo resta acquisita per il solo fatto che il soggetto concorra con la sua attività a realizzare il presupposto impositivo, così come è del tutto ininfluenza che il rischio economico sia posto dal concessionario, in forza di un contratto privato, in capo ad un soggetto terzo.

IMPOSTA UNICA SULLE SCOMMESSE E CONCORSI PRONOSTICI – Attività di centro trasmissione dati – Assenza di concessione ministeriale – Soggettività – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. X (Presidente: Drago – Relatore: Miccolis). Sent. n. 130, parte I, del 22 gennaio 2015.

L'imposta unica sulle scommesse e concorsi pronostici trova applicazione a prescindere dal possesso di un titolo abilitativo ed è dovuta anche se l'attività è svolta abusivamente, anche in considerazione della norma retroattiva in quanto di interpretazione autentica, posta dall'art. 1, c. 66, della legge n. 220 del 2010, con la quale il legislatore ha voluto uniformare, almeno sotto l'aspetto tributario, gli operatori irregolari con quelli legali. Ai fini dell'imposta unica sulle scommesse e concorsi pronostici, il centro trasmissione dati deve configurarsi soggetto passivo in quanto svolge attività di gestione, attraverso un'autonoma organizzazione imprenditoriale con la disponibilità dei locali di ricezione delle proposte, consegna dell'accettazione e pagamento delle vincite, indipendentemente dalla mancanza di un potere di ingerenza nella determinazione delle condizioni delle scommesse.

Nota del prof. avv. Paolo Puri e dell'avv. Michele Marzano

Note minime in tema di presupposto e soggetti passivi dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse

1. Le tre sentenze che si annotano, "al netto" delle consuete questioni legate a presunti vizi procedurali dell'azione erariale (in particolare, difetti motivazionali degli atti impositivi e di contraddittorio nel relativo procedimento istruttorio), riguardano presupposti oggettivi e soggettivi dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse di cui al d.lgs. n. 505 del 1998.

Come noto, l'imposta riguarda i concorsi pronostici e le scommesse di

qualunque tipo, relativi a qualunque evento, anche se svolto all'estero (art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1998) e obbligati al suo pagamento sono tutti coloro i quali gestiscono, anche in concessione, i concorsi pronostici e le scommesse. Secondo l'art. 1, c. 66, della legge di Stabilità del 2011 (l. n. 220 del 2010), queste norme vanno intese nel senso che *“l'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse è comunque dovuta ancorché la raccolta del gioco, compresa quella a distanza, avvenga in assenza ovvero in caso di inefficacia della concessione rilasciata dal Mef-Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato”* (così, lett. a) e che *“soggetto passivo d'imposta è chiunque, ancorché in assenza o in caso di inefficacia della concessione rilasciata dal Mef-Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, gestisce con qualunque mezzo, anche telematico, per conto proprio o di terzi, anche ubicati all'estero, concorsi pronostici o scommesse di qualsiasi genere”*. Inoltre, nei casi in cui l'attività sia esercitata per conto di terzi, *“il soggetto per conto del quale l'attività è esercitata è obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta e delle relative sanzioni”* (lett. b).

Si tratta, osservano correttamente le tre sentenze, di disposizioni di carattere interpretativo, che quindi non introducono nuovi presupposti né nuovi soggetti passivi del tributo, ma si limitano a chiarire concetti e categorie già esistenti; e tale considerazione è immune al fatto che la predetta norma non sia stata espressamente enunciata come *“interpretativa”* dal legislatore (in deroga all'art. 1, c. 2, dello Statuto dei diritti del contribuente); nel pensiero – condivisibile – dei giudici pugliesi, il carattere interpretativo della norma sarebbe infatti desumibile dalla sua stessa formulazione (*“si interpreta nel senso che”*).

2. Di qui, e dall'efficacia retroattiva della riferita norma di interpretazione autentica, le Commissioni pugliesi, allineandosi a una poco precedente giurisprudenza di merito¹, traggono l'argomento principale per le loro conclusioni, pressoché omogenee nei tre casi affrontati e così sinteticamente riassumibili:

- (i) soggetto passivo del prelievo unico è non solo il soggetto – in tutti e tre i casi, si trattava di un allibratore estero – che gestisce, in senso economico, l'attività di scommessa, e quindi raccoglie le giocate ed eroga le vincite, ma anche quel soggetto che, pur non correndo analogo rischio d'impresa, interviene come intermediario nella raccolta e trasmissione delle scommesse (cd. centri di raccolta dati);
- (ii) la soggettività passiva al prelievo in esame prescinde, inoltre, dalla presenza di una concessione o di analoga autorizzazione pubblica, poiché è legata al mero elemento – fattuale e sostanziale – del coinvolgimento nel-

- l'attività di raccolta delle scommesse, ancorché effettuata per conto di terzi;
- (iii) la territorialità del prelievo si basa su identici elementi fattuali e sostanziali e dunque non è tendenzialmente influenzata dalla localizzazione dell'attività gestoria e a maggior ragione dall'identità del soggetto che la pone in essere.

3. Le considerazioni svolte dalle Corti pugliesi, grosso modo ineccepibili se si guarda alla disciplina positiva dell'imposta in esame, offrono alcuni spunti per valutare la giustificazione del tributo su un piano costituzionale, specie sotto il profilo della coerenza e consistenza tra – i soggetti individuati dalla legge come – contribuenti (di diritto) e soggetti portatori della capacità contributiva incisa dal prelievo².

Questa prospettiva, in verità, appare “deformata” dalla scelta del legislatore del 2011 di ampliare, come riferito per via di interpretazione autentica, presupposto e soggetti passivi del tributo, ricomprendendo nell'uno l'attività di raccolta comunque svolta, anche in assenza delle necessarie autorizzazioni, e tra gli altri (i soggetti) chiunque vi partecipi, anche in qualità di mero intermediario.

Rispetto infatti a situazioni per dir così “fisiologiche” nelle quali il depauperamento provocato dal prelievo viene – correttamente – a gravare sul soggetto che, assumendo su di sé rischi e benefici della giocata o della scommessa (cioè, il gestore dell'attività di raccolta), esprime un nesso diretto e immediato col presupposto del tributo³, appare più difficile rintracciare analogia manifestazione di ricchezza nella persona (fisica o giuridica) che, per conto altrui e limitandosi ad attività di carattere esecutivo (raccolta e trasmissione dei dati di giocata/scommessa), interviene nella raccolta con funzione di intermediario. Soggetto che, oltre a non esprimere in questa sua attività alcun concreto indice rivelatore di ricchezza – o comunque a evidenziarne alcuni che potrebbero essere già oggetto di altre forme di prelievo – è sguarnito, almeno a livello normativo, di strumenti idonei a traslare l'onere d'imposta sugli altri soggetti inseriti nella filiera di gioco⁴.

¹ Cfr., in particolare, Ctp Sondrio, sent. n. 20/I/14.

² Sul tema, cfr. per tutti, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, *passim* e E. POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in Enc. Dir., XLII, Milano, 1990, 1226.

³ Cfr. al riguardo, per tutti, A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, *passim* e specialmente 355 ss.; S. FIORENTINO, *Riflessioni in tema di soggettività tributaria: il pensiero di Amatucci e la problematicità di questioni attuali*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, Vol. II, Sezione II, Bogotà-Napoli, 2011.

⁴ In argomento, cfr. tra gli altri A.E. GRANELLI, *Capacità contributiva e traslazione d'imposta*, in Giur. It., 1986, I, 953; F. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, *passim*.

In sostanza, il legislatore sembrerebbe essersi astenuto dall'apprezzare, nei diversi soggetti passivi, il differente grado di prossimità al presupposto d'imposta e quindi la diversa attitudine a subire la relativa decurtazione patrimoniale⁵; e, disinteressato a intercettare il reale portatore della capacità contributiva da assoggettare al prelievo, abbia collocato tutti i soggetti della filiera del gioco su un piano di parità rispetto al fisco, non a caso rendendoli solidalmente responsabili all'adempimento dell'obbligazione d'imposta (art. 1, c. 66, lett. b, della l. n. 220 del 2010)⁶.

4. Da quanto detto emerge, dunque, che si è in presenza di norme che, oltre ad essere "interpretative", sono di tipo "difensivo", esprimendo l'esigenza di garantire il prelievo tributario anche in quelle ipotesi in cui si può produrre una ricchezza sul territorio senza esservi presente (perché l'evoluzione degli strumenti tecnologici consente tale modalità di agire imprenditoriale). L'ampliamento della platea dei soggetti obbligati appare quindi proteso a soddisfare esigenze di garanzia patrimoniale per l'erario, lasciando che siano congegni di tipo privatistico⁷ a decretare quale tra i vari soggetti coinvolti nell'attività di raccolta debba essere definitivamente inciso dall'onere del tributo; ciò con intuibili ricadute di carattere (para)sanzionatorio per tutti quei soggetti "esecutori" della raccolta che, in ragione dello scarso potere contrattuale e delle rigidità dell'offerta di giochi e scommesse (dove numero di giocate, relative quote e importi delle vincite sono fissati dal gestore), sono incapaci di propagare l'onere dell'imposta su altri soggetti, interni (tipicamente i gestori) alla raccolta, mediante negoziazione di assetti contrattuali più vantaggiosi, o estranei (i giocatori) alla filiera.

È, peraltro, esattamente – e forse esclusivamente – nella richiamata logica repressiva/sanzionatoria che può essere concepita e giustificata l'estensione dell'obbligo al pagamento dell'imposta per tutti i soggetti che gestiscono l'attività di raccolta, indipendentemente dalla presenza delle prescritte autorizzazioni e concessioni amministrative (come stabilisce l'art. 1, c. 66, della legge di Stabilità 2011).

⁵ Ciò avviene anche in altre fattispecie (v., per tutte, l'obbligazione doganale). Sul punto, sia consentito un rinvio a P. PURI, *Il Mandato nell'interesse del fisco*, Roma, 2013, in particolare alle pagine 143 e ss..

⁶ Sul tema cfr., in particolare, A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, *passim*, nonché M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in Dig. Disc. Priv. Sez. Comm., XIV, Torino, 1997, 446.

⁷ V. al riguardo A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1969, I, 21 ss. e G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in Rass. Trib., 1986, I, 123.

In questa prospettiva, l'imposta diviene, infatti, in modo più o meno esplicito, (anche) lo strumento per sanzionare i comportamenti di chi, senza idoneo titolo autorizzativo, svolge attività che le norme (imperative) del settore giochi riservano a soggetti dotati di specifiche caratteristiche, capacità imprenditoriali e requisiti di affidabilità e onorabilità.

CONCESSIONI GOVERNATIVE – Telefonia mobile – Soggetto passivo – Comune – Assoggettabilità al tributo – Sussistenza – Ragioni.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente: Castellaneta – Relatore: Marzo). Sent. n. 920 del 20 marzo 2015.

Il presupposto della tassa di concessione governativa per l'utilizzazione di un telefono cellulare è il rilascio da parte del gestore del servizio radiomobile di comunicazione del titolo giuridico (nel caso di specie, un contratto di abbonamento), sulla base del quale l'utente può utilizzare l'apparecchio, atteso che l'intervenuta abrogazione dell'art. 318 del d.p.r. n. 156 del 1973 ad opera del d.lgs. n. 259 del 2003 non ha in alcun modo inciso sulla vigenza ed efficacia dell'art. 21 della tariffa, di cui al d.p.r. n. 641 del 1972 e a nulla rilevando, altresì, che l'originario regime della licenza di esercizio prevista dal citato art. 318 sia stata sostituita in forza del d.m. n. 33 del 13 febbraio 1990 dall'abbonamento telefonico.

L'assunto della inapplicabilità ad un Comune della tassa in questione né trova riscontro nel diritto positivo, in particolare nell'elenco delle esenzioni di cui all'art. 13 bis (esenzioni a carattere generale) del d.p.r. n. 641 del 1972 e all'art. 21 (esenzioni speciali) dell'annessa tariffa, né può trovare fondamento giuridico nella prospettata equiparabilità allo Stato del Comune quale ente pubblico territoriale, né, infine, sulla circostanza che l'art. 74 del tuir esclude lo Stato e gli altri enti pubblici dal pagamento dell'ires, attesa la diversità dell'ambito impositivo dell'ires rispetto alla tassa sulle concessioni governative¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 23052 del 2012.

CONTRIBUTO UNIFICATO – Ricorso cumulativo – Valore della lite – Riferimento alla somma dei valori degli atti impugnati – Legittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. III (Presidente: Campanile – Relatore: Palmisano). Sent. n. 97 del 22 gennaio 2015.

In base all'art. 9 del d.p.r. n. 115 del 2002 il contributo unificato di iscrizione a ruolo in qualsiasi procedimento contenzioso di natura giurisdizionale è dovuto per ogni grado di giudizio e va calcolato per scaglioni sul valore della controversia. Anche nel processo tributario, quindi, dove il valore della lite è determinato con riferimento all'atto impugnato e non già al "singolo" atto impugnato, il contributo unificato in caso di ricorso cumulativo è dovuto per il processo e non per il singolo atto impugnato ed è da calcolarsi con riferimento alla somma dei valori degli atti impugnati con l'unico ricorso.

Nota dell'avv. Giuseppe Durante

In caso di ricorso avverso più avvisi di accertamento e/o atti inerenti alla riscossione il contributo unificato si calcola prendendo in considerazione la somma complessiva dei valori degli stessi

Il caso. Il giudizio tributario di cui si tratta prende piede da una opposizione effettuata avverso un invito al pagamento emesso dal Mef – Direzione della giustizia tributaria nei confronti del contribuente che aveva impugnato, attraverso unico ricorso cumulativo, ben ventidue ruoli esattoriali, versando a titolo di contributo unificato l'importo corrispondente alla sommatoria del valore di ogni singolo atto opposto; l'ufficio, pertanto, invitava il contribuente a versare l'importo di euro 620,00 quale integrazione ancora dovuta (importo versato euro 250,00 a fronte di un importo ritenuto dovuto pari ad euro 870,00), ovvero a titolo di maggiore contributo unificato riferito al proposto ricorso cumulativo.

In particolare, avverso il ridetto provvedimento il ricorrente eccepiva nel proprio atto di parte: la violazione degli artt. 3, 9, 13, c. 3 *bis*, del d.p.r. n.115 del 30 maggio 2002 nonché dell'art.12, c. 5 del d.lgs. n. 546 del 1992; la violazione dell' art. 7 della l. n. 212 del 2000, dell'art. 3 della l. n. 241 del 1990 nonché dell'art. 23 della Costituzione. Il ricorrente chiedeva pertanto al Collegio adito che fosse dichiarato nullo l'atto opposto, con vittoria di spese, diritti ed onorari da distrarsi in favore del difensore costituito.

Si costituiva in giudizio la Ctp di Bari in persona del direttore *pro tempo-*

re, la quale, in sede di controdeduzioni, contestava *in toto* i motivi di doglianza così come palesati da parte ricorrente, chiedendo il rigetto del ricorso con contestuale condanna di controparte al pagamento delle spese di lite.

All'esito dell'udienza pubblica, il collegio tributario di prime cure riteneva fondati i motivi di ricorso proposti dal contribuente, accogliendolo e compensando le spese di lite.

La disciplina del valore della lite con riferimento “all’atto impugnato” e non già “al singolo atto impugnato”. Nella casistica che qui ci occupa, l'orientamento assunto dai Giudici tributari di prime cure tratta di una questione che ha fatto discutere non poco in considerazione del fatto che molte sezioni della Commissioni tributarie provinciali e regionali della Puglia, in osservanza ad una direttiva promanante dal Mef, hanno formalizzato presso gli studi dei difensori costituiti moltissime richieste di integrazione di contributi unificati rispetto a quelli versati dagli stessi in sede di costituzione in giudizio del ricorrente, avendo i procuratori incaricati preso in considerazione la somma complessiva di tutti gli atti opposti in luogo del valore di ciascun atto impugnato.

In particolare, nella casistica in esame, l'adito Collegio tributario non ha ritenuto condivisibile la tesi sostenuta dal Ministero dell'economia e delle finanze - ufficio di segreteria della Ctp di Bari secondo cui, in caso di un unico ricorso avverso più atti impositivi o relativi alla riscossione, la determinazione del contributo unificato deve essere effettuata prendendo in considerazione l'importo riconducibile a ciascun atto impugnato, essendo preclusa la possibilità di cumulare gli importi riferiti a ciascun atto.

Le motivazioni in diritto che hanno legittimato l'orientamento assunto dai giudici tributari di prime cure rinviene da una serie di ragioni specifiche.

In primo luogo, facendo espresso richiamo alla norma di cui all'art. 12, c. 5, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992 – che, per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 9, c. 1, lett. e), del d.lgs. n.156 del 24 settembre 2015, a far data dall'1 gennaio 2016 è stata trasfusa nel comma 2, secondo periodo, sempre dell'art. 12 – è apparso evidente che essa disciplina il valore della lite facendo chiaramente riferimento “all’atto impugnato” non già al singolo atto opposto.

In secondo luogo, poiché la previsione normativa di cui all'art. 9 del citato d.p.r. n. 115 del 2002 dispone che è comunque dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo riferito a ciascun grado di giudizio sia con riferimento al processo civile, sia a quello amministrativo a cui può essere sicuramente affiancato quello tributario secondo gli importi espressamente stabiliti dall'art. 13, comma 6 *quater* dello stesso d.p.r., in cui vengono quantificati gli importi dovuti per scaglione in base al valore del processo.

Ne deriva che, secondo i Giudici baresi, il contributo unificato è dovuto con riferimento al processo e non è riferito al singolo atto opposto dal ricorrente – contrariamente alla tesi sostenuta dall'ufficio resistente; tesi che evidentemente contrasta con la normativa che disciplina la debenza del contributo unificato in sede di iscrizione del procedimento, generando ciò una discriminazione tra i procedimenti giurisdizionali per i quali in ambito civile, penale ed amministrativo si applica la tassazione del contributo unificato con riferimento al processo o meglio al procedimento in quanto tale, mentre, per quello tributario, la tassazione è ricondotta unicamente all'atto opposto. Una discrasia difficile da giustificare, anche in considerazione del richiamo espresso del d.lgs. n. 546 del 1992 alle norme codicistiche.

Da ultimo, l'orientamento palesato dalla Ctp barese in favore del ricorrente ha trovato la sua *ratio* in considerazione del fatto che la corresponsione di un contributo unificato per ciascun atto opposto determinerebbe inevitabilmente una grave violazione del principio di eguaglianza nonché del principio della capacità contributiva, poiché favorirebbe situazioni per certi versi paradossali, tali da pregiudicare la finalità di economia processuale. In altre parole, il ricorrente avrebbe la possibilità di proporre azioni distinte per ciascun atto impositivo, implicando ciò un considerevole aumento del contenzioso tributario in contrasto con la volontà stessa del legislatore.

Considerazioni conclusive. Per ragioni di chiarezza è importante segnalare che l'orientamento assunto dalla sezione III della Ctp di Bari nella pronuncia sopra richiamata risulta essere minoritario – se non addirittura singolare – rispetto all'orientamento prevalente assunto dai giudici tributari baresi, che invece hanno ritenuto dovuta da parte del ricorrente la corresponsione del contributo unificato riferito a ciascun atto opposto anche nelle casistiche di ricorsi cosiddetti cumulativi.

A parere di chi scrive, possono considerarsi condivisibili le ragioni che hanno legittimato l'orientamento prevalente assunto dai giudici di merito sulla questione di cui si tratta.

In particolare, non potendo trovare applicazione il rinvio alle norme codicistiche, il contributo unificato dev'essere corrisposto per ciascun atto impugnato secondo i rispettivi valori. In merito, la direttiva n. 2/dgt del 14 dicembre 2012 emessa dal Mef ha infatti ritenuto che nel processo tributario “*in caso di un unico ricorso avverso più atti, [...] il calcolo del contributo unificato debba essere effettuato con riferimento ai valori dei singoli atti e non sulla somma di detti valori*”.

Tale orientamento ministeriale ha trovato conferma *ex post* nella previsione normativa di cui all'art.1, c. 598, della legge n. 147 del 2013 (legge di sta-

bilità 2014), che sulla questione in esame ha assunto una valenza interpretativa e chiarificatrice, imponendo pertanto al ricorrente il pagamento del contributo unificato per ciascun atto opposto davanti al Collegio tributario territorialmente competente.

In tale prospettiva, pertanto, risulta non pertinente – o meglio improprio – il rinvio alla normativa codicistica che disciplina i criteri di determinazione della competenza del giudice in base al valore della controversia, disponendo che in caso di più domande si abbia riguardo al valore complessivo degli atti opposti.

Pertanto, l'osservanza dei principi sopra richiamati ci porta a ritenere che anche precedentemente all'entrata in vigore della legge di stabilità 2014 la normativa previgente disponesse la corresponsione del contributo unificato riconducibile al valore del singolo atto impugnato, essendo a tal fine irrilevante la scelta operata dal contribuente di presentare ricorso cumulativo, in caso di evidente connessione oggettiva e soggettiva, avverso una pluralità di atti impositivi.

DIRITTI E TRIBUTI LOCALI

ICI – Ente ecclesiastico con personalità giuridica – Destinazione didattica dell'immobile – Natura commerciale priva di rilevanza reddituale – Esenzione – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari Sez. III (Presidente: Campanile - Relatore: Palmisano). Sent. n. 2722 del 20 luglio 2015.

L'esenzione dall'ici, di cui all'art. 7, lett. i), d.lgs. n. 504 del 1992, è applicabile ai soli enti ecclesiastici muniti di personalità giuridica poiché, sotto il profilo soggettivo, rientrano tra gli enti in forma non commerciale (assenza di lucro soggettivo e libera concorrenza), mentre, sotto il profilo oggettivo, la destinazione didattica degli immobili, senza benefici reddituali e, dunque, in presenza di disavanzi, integra il requisito della finalità religiosa e di solidarietà sociale.

ICI – Contratto preliminare con effetti anticipati – Detenzione qualificata – Soggettività passiva – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente e relatore: Tomasicchio). Sent. n. 2697 del 20 luglio 2015.

Il soggetto passivo ici è il proprietario o il titolare di un diritto reale di godimento e non chi ne abbia la mera detenzione, sia pure qualificata, in virtù di un contratto preliminare ad effetti anticipati, in quanto in tal caso non si verifica un'anticipazione degli effetti traslativi della proprietà¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 10987 del 2013.

ICI – Soggetto passivo – Individuazione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Leuci – Relatore: Picuno). Sent. n. 1414 del 23 giugno 2015.

Soggetto passivo dell'ici non è il mero possessore dell'immobile, di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 504 del 1992, atteso che non può prevalere una situazione di fatto rispetto a quella di diritto, rappresentata dal diritto di proprietà di cui all'art. 3 del medesimo decreto, pena l'inammissibile contrasto tra le due disposizioni.

Nota redazionale del dott. Walter Celentano

A fronte delle motivazioni non proprio puntuali, qualcosa è utile dire: non è che l'art. 3 del d.lgs. n. 504 del 1992 individui tra i soggetti passivi dell'imposta *anche* il proprietario; nemmeno è che leggendo le disposizioni della legge nel senso voluto dal ricorrente ("soggetto passivo dell'imposta è il solo possessore e non anche il proprietario sicché quando quest'ultimo non ha il possesso dell'immobile non è soggetto al tributo") "*si perverrebbe all'abnorme risultato di individuare il presupposto dell'imposta nel possesso ma di rendere impossibile l'applicazione dell'imposta medesima in quanto il mero possessore, a norma dell'art. 3 cit., non potrebbe essere considerato il soggetto passivo, pervenendo così all'inammissibile violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.*".

Più semplicemente, la disposizione dell'art.1 del decreto n. 504 del 1992, indicativa del presupposto dell'imposta, ha un senso tutto e specificamente tributario essendo proprio, ricorrente e consolidato in tale ambito teorico e normativo, il riferimento al possesso (di redditi... redditi posseduti... etc.) come criterio di imputazione soggettiva riferito però ad una situazione di diritto: appunto quella indicata nell'art. 3 cit. per le figure del proprietario, del titolare di diritto reale. Come già fu precisato in altra occasione (Si veda *Massimario*, stessa Rivista, n. 1 del 2007, pag. 46 e ss.), il possesso dell'art.1 è non già lo *jus possessionis* ossia il possesso di per sé considerato, in quanto esercizio effettivo, indipendentemente dalla circostanza che alla base di esso stia un fondamento o un titolo giuridico, bensì lo *jus possidendi* che si fonda sopra un titolo consistente in un diritto di portata più ampia e che, quindi, si riallaccia (e la presuppone) alla qualità di titolare del rispettivo diritto.

Le norme del decreto n. 504 del 1992 sono dunque semplici e chiare, come rileva anche la Suprema Corte: sent. n. del 2013 "*In tema di ici, dalla lettura combinata degli artt. 1 e 3 del d.lgs. n. 504 del 1992 si evince che soggetto passivo dell'imposta può essere soltanto il proprietario o il titolare di un diritto reale di godimento sull'immobile*".

ICI – Accertamento – Cambio di destinazione di immobile – Riclassamento – Efficacia – Ex nunc – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente e relatore: De Palma).
Sent. n. 977 del 6 maggio 2015.

Al riclassamento di un immobile – a seguito di accertamento automatico dell'Agenzia del territorio per cambio di destinazione d'uso (da deposito a magazzino) – non può essere attribuita efficacia retroattiva, non rivestendo la suddetta fattispecie né i caratteri di atto di correzione a seguito di errore nel precedente accertamento né quelli di una retifica d'ufficio o in autotutela. Costituendo, invece, la suddetta modifica un vero e proprio nuovo classamento, con conseguente diversa rendita catastale, si rende applicabile l'art. 5, c. 2, del d.lgs. n. 504 del

1992, che non consente un effetto retroattivo, ma prevede un'efficacia soltanto dall'anno di tassazione successivo a quello nel corso del quale la modifica risulta essere stata annotata.

ICI – Nuovo classamento – Decorrenza – Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: De Palma – Relatore: De Francesco). Sent. n. 1177 del 25 maggio 2015.

In materia di ici, la regola generale dettata dall'art. 5, comma 2, del d.lgs. n. 504 del 1992, secondo il quale, per i fabbricati iscritti in catasto, la base imponibile va calcolata con riferimento alla rendita catastale vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione e, quindi, le eventuali variazioni della rendita esplicano efficacia, in linea di principio, dal primo gennaio dell'anno successivo a quello della loro messa in atti, necessita di adeguate specificazioni in ordine al motivo che ha determinato il riclassamento.

In particolare, se la modifica della rendita preesistente dipende dall'eliminazione di un errore materiale di fatto, la rendita corretta è applicabile sin dall'originaria iscrizione in catasto; se la correzione della rendita preesistente risulta operata in conseguenza di fatti sopravvenuti, modificativi della situazione obiettiva dell'immobile, la nuova rendita è applicabile dall'anno d'imposta in cui si è verificato l'evento che ha dato luogo alla variazione¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 7330 del 2010.

ICI – Accertamento valore aree edificabili – Potestà regolamentare dei Comuni – Criteri.

Comm. Trib. Prov. di Bari, Sez. XXII (Presidente: G. Buquicchio – Relatore: Caporusso). Sent. n. 598 del 2 marzo 2015.

In tema di ici sulle aree edificabili, i Comuni non hanno potestà di determinazione autonoma del valore, ma hanno potestà regolamentare a determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio, al fine della limitazione del potere di accertamento, qualora l'imposta sia stata versata sulla base di un valore non inferiore a quello predeterminato. Pertanto, è precluso al Comune accertare l'eventuale maggior valore dell'area, se il valore dichiarato non è inferiore rispetto a quello individuabile sulla base del regolamento.

ICI – Esenzione – Art. 7, c. 1, lett. a), d.lgs. n. 504 del 92 – Agenzia facente capo ad ente pubblico territoriale – Ente pubblico economico – Non sussiste.

IDEM – Esenzione – Art. 7, c. 1, lett. a), d.lgs. n. 504 del 92 – Area edificabile – Edificazione di fabbricato destinato a compiti istituzionali – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente e relatore: Pugliese). Sent. n. 48 del 13 gennaio 2015.

In tema di ici, l'esenzione prevista per gli immobili posseduti da enti pubblici e destinati esclusivamente a compiti istituzionali non è applicabile ai fabbricati adibiti a sede di un'agenzia facente capo ad un ente pubblico territoriale (pur costituita per la concreta attuazione delle attribuzioni di tale secondo ente) – dotata di autonoma personalità giuridica, di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile e tecnica, nonché di proprio personale dipendente - poiché gli enti pubblici economici non risultano menzionati dalla relativa norma e poiché gli stessi sono dotati di una struttura apicale ed una gestione improntata a criteri di economicità tipiche degli enti commerciali¹.

In tema di ici, l'esenzione prevista per gli immobili posseduti da enti pubblici e destinati esclusivamente a compiti istituzionali, non è applicabile all'area edificabile sulla quale verrà costruito un fabbricato destinato ad ospitare la giunta ed il consiglio dell'ente².

¹ Si veda, in senso conforme, Ctr Puglia, sez. III, sent. n. 2384 del 2014.

² Si veda, in senso contrario, Ctr Puglia, sez. III, sent. n. 2384 del 2014.

TARSU – Aree dedicate ai disabili ex legge n. 104 del 1992 – Esclusione dal tributo – Insussistenza.

IDEM – Stabilimento balneare – Area soggetta a mareggiate – Inaccessibilità – Esclusione dal tributo – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente e relatore: Leuci). Sent. n. 974 del 5 maggio 2015.

In materia di tarsu non sussiste alcuna agevolazione per le aree dedicate ai disabili ex legge n. 104 del 1992.

In tema di tarsu il tributo accertato dev'essere proporzionalmente ri-

dotto in relazione ad un'area facente parte di uno stabilimento balneare soggetta a mareggiate ed in quanto tale raramente utilizzabile e non attrezzabile per il godimento dei servizi balneari, anche perché difficilmente accessibile e, quindi, non produttiva di rifiuti.

TARSU – Riduzioni – Applicazione automatica – Esclusione – Dichiarazione del contribuente – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 229 del 4 febbraio 2015.

In tema di tassa sui rifiuti solidi urbani, le deroghe alla tassazione nonché le riduzioni delle superfici e quelle tariffarie, stabilite rispettivamente dagli artt. 62 e 66 del d.lgs. n. 507 del 1993, non operano automaticamente in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo invece i relativi presupposti di applicazione essere dichiarati di volta in volta dal contribuente nella denuncia originaria o in quella successiva di variazione.

ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Permanenza dei rifiuti – Non oltre il termine annuale – Superamento del termine – Abusività della discarica – Configurabilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna - Relatore: Dima). Sent. n. 198 del 27 gennaio 2016.

In tema di tributo speciale per il deposito di rifiuti, la disposizione di cui all'art. 2 primo comma, lett. g) del d.lgs. n. 36 del 2003 (definizione di "discarica"), che dispone circa il deposito dei rifiuti, è da interpretarsi nel senso che essa fissa un unico termine annuale per il deposito e la permanenza dei rifiuti nella discarica – termine entro il quale i rifiuti debbono essere avviati alle altre operazioni – onde il superamento di detto termine comporta l'abusività della stessa, sanzionata anche in sede penale dall'art. 256, c. 3, del d.lgs. n. 152 del 2006.

ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Conferimenti in discarica – Natura di rifiuto – Presunzione – Diversa natura – Esenzione o imposizione agevolata – Onere della prova – Incombe sul contribuente.

IDEM – Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Conferimenti in discarica – Riduzione per materiale proveniente da impianti di biostabilizzazione – Materiale proveniente da impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio – Non assimilabilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Bray). Sent. n. 1968 del 21 settembre 2015.

In tema di ecotassa, tutto ciò che viene conferito in discarica si presume essere rifiuto sottoposto al tributo, con la conseguenza che grava sulla parte che invoca una diversa natura dei materiali conferiti al fine di ottenere l'esenzione del tributo o l'imposizione agevolata, l'onere di provare l'effettiva natura degli stessi.

La riduzione dell'ecotassa (al 20%), prevista per il materiale conferito in discarica proveniente dagli impianti di biostabilizzazione, non si applica agli scarti e sovralli provenienti da impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio.

IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ – Centro commerciale – Presupposto impositivo – Criteri.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XX (Presidente: Ferrigni – Relatore: Cristofaro). Sent. n. 525 del 24 febbraio 2015.

Presupposto dell'imposta sulla pubblicità all'interno di un centro commerciale, ove è possibile l'accesso solo se forniti di partita iva, è l'esercizio di un'attività di vendita al dettaglio. Prova contraria può essere fornita dal contribuente esibendo copia dell'autorizzazione comunale (esposta al pubblico) allo svolgimento della sola attività di commercio all'ingrosso, non essendo plausibile allo scopo la dichiarazione della guardia giurata sulla possibilità di far accedere al centro i soli soggetti muniti di partita iva, poiché la stessa non rappresenta un documento di riconoscimento, ma solo un numero di identificazione fiscale.

IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ – Centro commerciale – Presupposto impositivo – Criteri.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXII (Presidente: Carabba – Relatore: Caporusso). Sent. n. 217 del 30 gennaio 2015.

Il presupposto per l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità è costituito dalla astratta possibilità della comunicazione con il pubblico, in relazione alla ubicazione della stessa, di raggiungere un numero indeterminato di destinatari nonché dalla sussistenza di un messaggio pubblicitario, e non di una semplice indicazione direzionale, quali le targhe monofacciali o bifacciali nonché il cassone luminoso, in quanto in grado di orientare il cliente nel mare magnum delle numerose proposte di acquisto tipiche di un centro commerciale di grandi dimensioni.

Nota redazionale del dott. Walter Celentano

Entrambe le precedenti pronunce sono nel senso della tassabilità del materializzato messaggio pubblicitario. Sennonché, mentre Ctp di Bari n. 525 ha statuito in tal senso non in via generale ma soltanto perché il ricorrente non era riuscito a dar prova dell'affermata circostanza che all'interno di detta zona fosse vietato l'ingresso al pubblico e che l'attività commerciale fosse diretta non già al consumatore bensì soltanto ad operatori economici professionali, la sentenza n. 217 della stessa Ctp di Bari su detta questione ha correttamente utilizzato il c.d. notorio (v. art. 115 c.p.c. "il giudice... può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza", ossia quelle conosciute dalla generalità delle persone, ossia quei fatti che per la loro divulgazione, oltre che per le ordinarie conoscenze anche del magistrato, possano dirsi "di esperienza") per stabilire che "...l'accesso al centro commerciale non può essere limitato, in quanto al suo interno vi è l'università, servizi vari come banca e posta sicché tutti, senza distinzione, possono entrare" ...sicché "si realizza in pieno lo scopo di cui all'art.5 del d.lgs. n. 507 del 1993 che è quello di promuovere la domanda di beni e servizi del soggetto pubblicizzato nei confronti di persone non determinate"; la stessa ha poi escluso che per i c.d. grossisti e i c.d. titolari di partita vi fossero limitazioni all'accesso nel centro commerciale; ...anche per quelli "il cartello pubblicitario svolge la funzione di far conoscere il nome, l'attività, il prodotto di un'azienda, e quindi di indirizzare in modo specifico coloro che provengono da tutte le zone della Puglia ma anche d'Italia", per giungere alla conclusione della tassabilità sempre ed in ogni caso.

TASSA AUTO – Accertamento definitivo – Riscossione – Prescrizione del credito – Termine ordinario decennale – Applicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Ingusci – Relatore: Di-ma). Sent. n. 460 del 24 febbraio 2016.

Il diritto di credito regionale per la riscossione della tassa automobilistica, a seguito di accertamento definitivo, è soggetto al termine ordinario di prescrizione decennale, in mancanza di una norma derogatoria specifica che fissi un termine più breve.

TASSA AUTO – Accertamento definitivo – Riscossione – Prescrizione del credito – Termine ordinario decennale – Applicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente e relatore: Sepe). Sent. n. 312 del 9 febbraio 2016.

In tema di tassa automobilistica regionale, il credito tributario divenuto definitivo per effetto della omessa impugnazione dell'accertamento o perché confermato in sede contenziosa, rimane sottoposto, quale mero esercizio di diritto, alla prescrizione ordinaria decennale di cui all'art. 2946 del c.c., in quanto la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi¹².

¹ Si veda Cass., sentenze nn. 701 e 4338 del 2014, 17877 del 2011, 2941 del 2007 e 26161 del 2006. In senso conforme, Ctp Bari, Sez. X, sent. n. 2448 del 2015, Ctp Bari, Sez. XXII, sent. n. 1750 del 2015, Ctp Bari, Sez. XVII, sent. n. 1614 del 2015, Ctp Bari, Sez. II, sent. n. 1106 del 2015, Ctp Bari, Sez. I, sent. n. 679 del 2015. In senso contrario, Ctp Bari, Sez. IV, sent. n. 3647 del 2015.

² Sulla natura "erariale" della tassa automobilistica regionale, si veda C. Cost., Sent. n. 288 del 2012 e n. 455 del 2005.

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

ACCERTAMENTO – Società non operative – Interpello disapplicativo – Annullamento del diniego – Avviso di accertamento – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV (Presidente: Maddalo – Relatore: De Blasi). Sent. n. 801 del 16 marzo 2015.

È nullo l'avviso di accertamento, che trae origine dalla dichiarazione dell'ufficio di improcedibilità dell'istanza di interpello disapplicativo ex art. 30 della legge n. 724 del 1994, se emesso benché la giurisdizione di merito, in primo ed in secondo grado, abbia ritenuto illegittimo tale diniego, avendo l'imprenditore dimostrato le ragioni oggettivamente non opponibili alla propria volontà per il mancato conseguimento dei redditi minimi.

Nota del prof. avv. Gianluca Selicato

Rigidità vs. ragionevolezza nell'applicazione della disciplina antielusiva delle società di comodo

1. La Ctr leccese con questa sentenza induce a riflettere sui notevoli limiti dell'attuale disciplina antielusiva delle società di comodo e non operative, sollecitando l'esame di un meccanismo antielusivo che, nonostante l'avvento del nuovo art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, è destinato a restare in vita con il rischio di continuare ad alimentare un contenzioso del tutto decontestualizzato dai paradigmi della *tax compliance* di cui gli schemi di attuazione dei tributi si stanno rapidamente impregnando.

Va subito chiarito, al riguardo, che il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (recante “*disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, c. 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23*”), pur accedendo ad una definizione unitaria e a un unico procedimento di contestazione dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale (concetti adesso unificati), non decreta la scomparsa, per “assorbimento”, di ogni rimedio all'utilizzo distorto delle norme tributarie. Restano in vigore, infatti, quei meccanismi di tutela dell'interesse fiscale che, seppure introdotti prima della novella dello Statuto del contribuente, intervengono con autonoma e ap-

posita disciplina su profili particolari e fattispecie ben tipizzate tra cui, appunto, quella delle “società non operative”¹.

La lettura della motivazione su cui i giudici salentini fondano la loro decisione non consente di apprezzare il contesto al cui interno si sia addivenuti – da parte di una differente sezione della medesima Ctp e, successivamente, della Ctr competente per territorio – al riconoscimento dell’inapplicabilità alla fattispecie della disciplina in questione. Emerge, tuttavia, con sufficiente chiarezza, il tentativo dell’A.e. di far prevalere l’improcedibilità dell’interpello disapplicativo *ex art. 30*, legge n. 724 del 1994 sulle prove offerte dal contribuente a conferma della non elusività della sua condotta che avrebbe dovuto incidere sul presupposto di applicazione delle controverse disposizioni normative. A questa tesi hanno tuttavia aderito i giudici tributari, ritenendo inapplicabile l’istituto antielusivo a fronte degli “elementi oggettivi” documentati dal ricorrente.

Anche tali statuizioni, però, non sembrerebbero aver convinto gli uffici finanziari, la cui perseveranza sulla tesi favorevole all’applicazione della disciplina antielusiva ha condotto, evidentemente, all’adozione del nuovo atto impositivo e, in sede processuale, ad una severa censura da parte della Commissione tributaria leccese.

Conviene allora soffermarsi sui fattori di rigidità di un quadro normativo che molte volte ha indotto l’A.f. a pretendere l’effettuazione del test di operatività anche a fronte di giustificazioni basate su elementi oggettivi e di indubio valore probatorio, ma estranee al rigido elenco delle esimenti pre-determinate dai regolamenti governativi o dai provvedimenti del direttore dell’Agenzia delle entrate.

¹ Tra di essi, oltre a quello cui la sentenza fa riferimento, possono annoverarsi gli eterogenei limiti alla deducibilità dei costi o al riporto delle perdite, la tendenziale penalizzazione dei costi sostenuti dall’impresa in un paese “non collaborativo”, e molti altri meccanismi di cui non ci si può occupare in questa sede. È qui sufficiente osservare che l’avvento di una definizione più compiuta di elusione fiscale – coerente con la raccomandazione n. 2012/772/U.e. del 6 dicembre 2012 (sulla pianificazione fiscale aggressiva) e suscettibile di applicazione ad ogni tributo – seppure sganciata dal tanto contestato approccio casistico inaugurato dall’art. 10 della legge n. 408 del 1990 e poi trasfuso nell’art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973, non riduce *ad unum* i meccanismi di contrasto delle condotte elusive. Il che appare coerente con le indicazioni adesso contenute nella proposta di direttiva del consiglio europeo 28.1.2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno e secondo cui: “...norme generali antiabuso sono presenti nei sistemi fiscali per contrastare le pratiche fiscali abusive che non sono ancora state oggetto di disposizioni specifiche. Tali norme sono pertanto destinate a colmare lacune e non dovrebbero pregiudicare l’applicabilità di norme antiabuso specifiche” (par. 9). La “clausola generale” dell’art. 10 *bis* della legge n. 212 del 2000, quindi, è destinata a coesistere con quelle che potremmo definire “disposizioni antielusive speciali” tra cui vanno certamente annoverate quelle dalla cui applicazione è scaturito il contenzioso in esame.

2. Prima della riscrittura della legge n. 212 del 2000² gli uffici ritenevano che, in assenza di espressa richiesta di disapplicazione della disciplina antielusiva sulle c.d. “società di comodo” attraverso l’istanza di interpello (tempestiva) ex art. 37 *bis*, c. 8, del d.p.r. n. 600 del 1973 o mediante l’effettuazione e il superamento del “test di operatività”, non vi fosse alcun margine, nel sistema delineato dal legislatore, per disattendere le presunzioni di cui l’istituto in questione s’avvale.

Questa tesi non può essere condivisa per ragioni che discendono, in primo luogo, dalla finalità stessa perseguita dal legislatore con l’art. 30 della legge n. 724 del 1994. L’istituto si è fatto carico, infatti, di contrastare più efficacemente il fenomeno delle società di comodo scoraggiando l’intestazione di beni alle società nell’esclusivo interesse dei soci che potrebbero utilizzarli per il perseguimento di scopi privati. Tale rischio assume consistenza allorquando i beni posseduti dalla società non contribuiscano a generare un volume minimo di ricavi che è ragionevole attendersi dal loro concorso al perseguimento del programma imprenditoriale. Proprio per tale ragione, il primo comma dell’art. 30 considera “non operativa” una società se la somma di ricavi, incrementi di rimanenze e altri proventi imputati a conto economico (esclusi quelli straordinari) è inferiore a un ricavo presunto, calcolato applicando determinati coefficienti percentuali al valore degli *asset* patrimoniali intestati alla società (cosiddetto “test di operatività” dei ricavi).

La possibilità che questo scostamento discenda da fattori non patologici³ è opportunamente contemplata dal legislatore il quale ammette (c. 4 *bis*) la disapplicazione della disposizione antielusiva attraverso la formulazione di un’apposita istanza di interpello attraverso cui la società può rappresentare le “*situazioni oggettive*” che ostano al raggiungimento del volume minimo di ricavi o di reddito.

I problemi sorgono, però, quando la società non sia nelle condizioni di individuare una “*situazione oggettiva*” idonea a giustificare lo scostamento; ovvero quando l’A.e. rifiuti, come spesso accade, di prendere in considerazione situazioni non rientranti nella casistica tassativamente individuata dalla disciplina d’attuazione o dalla prassi ministeriale. Soprattutto, detti problemi divengono di difficilissima soluzione allorquando il contribuente, per qualunque motivo, tenti di accedere alla prova dell’oggettiva esimente attraverso un percorso differente dall’istanza disapplicativa.

² Che ha profondamente innovato il sistema degli interpelli sia per effetto della loro fusione all’interno del nuovo art. 11 sia in ragione della soppressione della disposizione antielusiva contenuta nell’art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973.

³ Ad es. il protrarsi dell’istruttoria necessaria al conseguimento di un’autorizzazione amministrativa necessaria all’esercizio di un’attività.

Ed è proprio questo il caso più controverso, che parrebbe essersi verificato anche a monte della decisione in commento. L'ufficio, infatti, sembrerebbe aver ritenuto di non poter accogliere le giustificazioni offerte dalla ricorrente al di fuori del procedimento tipico e parrebbe aver preteso l'effettuazione del test di operatività per il sol fatto che gli argomenti offerti all'esame dell'ufficio non intercettassero alcuna delle "esimenti predeterminate".

3. Siffatta modalità di esercizio della funzione impositiva desta notevoli perplessità e scaturisce dalla convinzione dell'A.f. che sia necessario applicare gli istituti in rassegna in modo acritico, prescindendo da ogni elemento o circostanza che, ove pure suscettibili di condurre a risultati irragionevoli, venga rappresentata al di fuori di uno dei procedimenti "disapplicativi" appena ricordati (interpello e test di operatività).

Orbene, questa tesi non può essere condivisa per molteplici ragioni.

In primo luogo perché la disciplina in commento ha una chiara finalità antielusiva e non può considerarsi dunque rivolta, in palese assenza di elusività della condotta del contribuente, a colpire redditi di cui potrebbe risultare finanche certa la mancata produzione⁴. Ove così fosse, si configurerebbe una presunzione assoluta, ontologicamente incompatibile con l'art. 53 Cost. e con i requisiti dell'effettività e della certezza attraverso cui, nel tempo, la Consulta ha declinato il principio della capacità contributiva.

In secondo luogo, perché un simile ragionamento s'infrangerebbe sulla prassi della stessa Amministrazione finanziaria che, a ben vedere, non sembrerebbe aver mai inteso il dato legislativo quale limite alla ragionevolezza del ragionamento presuntivo. Ed infatti, proprio le istruzioni impartite nel tempo dal direttore centrale dell'A.e. hanno espressamente ammesso "*cause automatiche di disapplicazione*" del meccanismo antielusivo di cui non v'è traccia alcuna nella disciplina legislativa della materia. Ciò è accaduto, ad esempio, con il provvedimento direttoriale del 14 febbraio 2008, prot. n. 23681, espressamente volto all'individuazione di "*determinate situazioni oggettive in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni sulle società di comodo di cui all'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e successive modificazioni, senza dover assolvere all'onere di presentare istan-*

⁴ In realtà, secondo le circolari 44/E/2007 e 7/E/2013 dell'A.e., la l. n. 724 del 1994 non mirerebbe soltanto a scoraggiare la costituzione di società "di comodo" ma anche a "*scoraggiare la permanenza in vita di società che, pur costituite senza finalità elusive, siano prive di obiettivi imprenditoriali concreti ed immediati, cioè di società che, in assenza di oggettive circostanze ostative, non svolgono alcuna attività*". Occorre tuttavia eccepire, al riguardo, che siffatta opzione ermeneutica è priva di riscontri nel diritto positivo e negli atti parlamentari e governativi che si sono occupati di questo tema.

za di interpello ai sensi dell'art. 37 bis, c. 8, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600".

Analoghe soluzioni sono state adottate nella parallela disciplina delle società in perdita sistematica. Anche in questo caso, infatti, le cause oggettive rilevanti nel periodo di osservazione, al ricorrere delle quali è consentito disapplicare automaticamente la disciplina anti elusiva senza necessità di presentare alcuna istanza di disapplicazione, sono state individuate non già dal legislatore, ma dalla stessa Agenzia delle entrate, ancora una volta con provvedimento del suo direttore (prot. n. 87956 del 11 giugno 2012).

Di modo che l'intera disciplina delle società di comodo, non operative o in perdita sistematica, è stata correttamente interpretata dall'A.e. con opportuna ragionevolezza e con un approccio capace di apprezzare elementi oggettivi ove pure non considerati dal legislatore nazionale o da fonti secondarie. Ciò consente di affermare che, contrariamente a quanto sostengono gli uffici periferici, l'Amministrazione finanziaria può derogare (come in effetti ha più volte derogato) al meccanismo ordinario di disapplicazione delle disposizioni antielusive in questione.

Non può quindi considerarsi corretto l'assunto – su cui è generalmente fondato il diniego dell'ufficio impositore di apprezzare gli elementi offerti dal contribuente a sostegno della propria tesi – secondo cui la formulazione delle norme che disciplinano l'istituto impedirebbe agli uffici finanziari di apprezzare elementi oggettivi per il sol fatto che il contribuente – sia pure per ritardo o per mero errore – non abbia seguito l'iter procedurale previsto. La prova incontrovertibile della non elusività della sua condotta, ove pure fornita in modo irregolare, non può restare sul fondo, dovendo piuttosto prevalere una lettura costituzionalmente orientata della disciplina in esame.

4. Tant'è che la possibilità di dimostrare *aliunde* la non elusività dell'operato e, di riflesso, di non subire le penalizzanti conseguenze della disciplina delle società di comodo o non operative (meccanismo presuntivo di determinazione del reddito e sospensione dei rimborsi iva), è stata pienamente condivisa dalla Suprema Corte che, nella sentenza n. 16183 del 15 luglio 2014 (Presidente Cicala), ha limpidamente riconosciuto il carattere *facoltativo* della procedura di interpello di cui al d.p.r. n. 600 del 1973, art. 37 bis, c. 8, e la sua precipua funzione di conseguire (in caso di risposta positiva dell'ufficio) una certezza nei rapporti con la Amministrazione. La giurisprudenza di legittimità si attesta, dunque, sul consolidato principio secondo cui “*al contribuente è sempre consentito fornire in giudizio la prova delle condizioni che consentono di superare la presunzione posta dalla legge a suo danno*” (in senso analogo la sentenza Cass. n. 17010 del 5 ottobre 2012).

In senso analogo si è poi espressa, ancor più di recente, proprio la Ctr della Puglia con la sentenza n. 2005 del 13 ottobre 2014⁵ anch'essa statuendo che: (i) l'interpello rappresenta un mero parere non vincolante per il contribuente, né lesivo della sua sfera giuridica, almeno sino a quando non gli venga notificato un avviso di accertamento; (ii) l'omissione della sua presentazione non impedisce la piena difesa in sede giurisdizionale potendo dimostrare, in tale sede e senza preclusioni di sorta, la sussistenza delle condizioni per fruire della norma antielusiva.

Consegue, da ciò, che il contribuente, anche nel sistema antecedente alla novella dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000, aveva certamente la convenienza, ma non già l'obbligo, di presentare (preventivamente) istanza di interpello disapplicativo per il superamento delle presunzioni poste a suo carico dalle disposizioni antielusive.

A tale conclusione conduce anche un attento esame del dato legislativo. Infatti, secondo l'art. 30, c. 1, della legge n. 724 del 1994 *“agli effetti del presente articolo, le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali: omissis...”*. Non è difficile cogliere la differenza tra l'espressione *“non sono operativi”* e quella, ben differente: *“si considerano non operativi”*. La norma qualifica, in tal modo, una mera presunzione che il contribuente può superare fornendo comunque la prova contraria.

Numerose indicazioni, dunque, s'oppongono alla *“tentazione”* di utilizzare siffatto meccanismo non già per individuare condotte elusive o anomale, ma al solo fine di rideterminare *“a tavolino”* il risultato d'esercizio, con una significativa semplificazione – ma anche approssimazione – della funzione accertativa.

L'exasperazione dei profili procedurali dell'istituto, ove mai dovesse indurre gli uffici a non tenere in alcuna considerazione circostanze oggettive esimenti o elementi probatori incontrovertibili che il contribuente dovesse offrire nell'ambito del contraddittorio antecedente o successivo all'adozione dell'atto impositivo, risulterebbe, in altri termini, contraria alla *ratio-legis* e traviserebbe le finalità stesse dell'istituto.

⁵ Presidente Sepe, Relatore Samarelli, riportata a pag. 165 del *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia n. 1/2 – 2014*.

5. La sentenza in commento, dunque, merita pieno apprezzamento perché considera “contraria alla leale collaborazione tra contribuente e fisco” la riproposizione, all’interno di un autonomo e successivo atto di accertamento, delle conseguenze impositive generate dal test di operatività comunque effettuato nei confronti di un soggetto che aveva già formulato istanza di interpello disapplicativo e, vedendosela rigettare, l’aveva vittoriosamente impugnata in un antecedente giudizio⁶.

Si tratta di un’importante conferma, sia pure indiretta, del carattere “facoltativo” dell’interpello disapplicativo che ha adesso ricevuto piena conferma anche in sede legislativa per effetto della revisione dell’art. 11 della Carta dei diritti del contribuente ad opera dell’art. 1, c. 1, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

L’assegnazione di caratteri più definiti e organici al diritto di interpellare l’A.f. non ha soltanto condotto alla razionalizzazione della disciplina di istituti della cui natura omogenea si era sempre dubitato ma ha, soprattutto, definitivamente assegnato alla sfera delle “facoltà” del contribuente il dialogo preventivo e cautelativo con l’ufficio finanziario. L’eventuale opzione per una differente condotta lo espone certamente al rischio di conseguenze negative – adesso finanche sanzionatorie – senza tuttavia precludergli la possibilità di offrire *aliunde* la prova della correttezza del proprio operato.

Ed allora, sebbene l’istituto in questione, proprio perché dotato di una disciplina autonoma, sia destinato comunque a sopravvivere alla revisione della Carta dei diritti del contribuente (e, in particolare, all’introduzione della clausola generale antielusiva), non può d’ora innanzi prescindere da una sua lettura sistematica che ne assicuri il pieno raccordo con l’odierna fisionomia del diritto d’interpello.

Sebbene riferita al sistema di norme antecedenti alla novella del 2015 e, dunque, riconducibile ad un filone giurisprudenziale destinato ad esaurirsi rapidamente, la sentenza in rassegna valorizza quegli stessi principi generali dell’ordinamento tributario che ne hanno ispirato la recente riforma. Di quegli stessi principi anche il fisco avrebbe potuto fare corretta applicazione, aderendo a posizioni già espresse dalla giurisprudenza di legittimità e di merito che dovrebbero indurre adesso l’Amministrazione finanziaria a valutare con

⁶ Sulla contestata impugnabilità del diniego di disapplicazione si vedano, senza alcuna pretesa di esaustività, PISTOLESI F., *Impugnazione della risposta negativa all’istanza di interpello: condizioni ed effetti*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 365, ss.; COMELLI A., *È impugnabile il diniego opposto all’istanza di interpello cd. disapplicativo?*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2012, 789, ss.; LUPI R., *Riflessi processuali del diniego di applicazione di norme antielusive*, in *Rass. trib.*, 2005, 1708, ss.; STEVANATO D., *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2005, 349 e ss..

particolare attenzione l'opportunità di proseguire giudizi già instaurati su fattispecie analoghe.

ACCERTAMENTO – Controllo formale – Investimenti in aree svantaggiate – Credito d'imposta – Fruizione extratemporale – Revoca – Legittimità – Irrogazione di sanzioni ex art. 27 del d.l. n. 185 del 2008 – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Menna). Sent. n. 333 del 13 febbraio 2015.

È ammissibile il recupero del credito d'imposta, del quale il contribuente abbia fruito oltre i termini previsti dalle disposizioni di legge ed è altresì legittimo che detto recupero avvenga, con le modalità indicate dall'art. 36 bis del d.p.r. n. 600 del 1973, in sede di controllo della dichiarazione dei redditi e attraverso una comunicazione di riliquidazione; non è tuttavia irrogabile la sanzione prevista dall'art. 27 c. 18 del d.l. n. 185 del 2008, atteso che detta fruizione extratemporale non costituisce una condotta fraudolenta assimilabile alla illecita utilizzazione di un credito inesistente.

ACCERTAMENTO – Sostituto – Responsabilità – Ritenute – Deduzione – Esibizione della certificazione del versamento – Sufficienza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Aiello – Relatore: L. Chiarolla). Sent. n. 1316 dell'8 giugno 2015.

Nessuna violazione può essere imputata al contribuente che ha prodotto la certificazione fiscale, rilasciata dal sostituto d'imposta, relativa al compenso assoggettato alla ritenuta d'acconto ed ha dimostrato di aver effettivamente incassato il compenso. Pertanto, il contribuente resta estraneo a quanto contestato al sostituto d'imposta, nei confronti del quale l'ufficio legittimamente ha proceduto al recupero della ritenuta indebitamente compensata.

ACCERTAMENTO – Società di capitali cessata – Responsabilità solidale del socio – Presupposti.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 570 del 21 maggio 2015.

L'ufficio finanziario che intenda agire nei confronti del socio di una società di capitali cessata è tenuto a dimostrare il presupposto della responsabilità solidale di questo e cioè che, in concreto, egli abbia percepito una quota parte degli utili risultanti dal bilancio finale di liquidazione.

ACCERTAMENTO – Estinzione della società ex art. 2495 c.c. nel testo post riforma – Successione dei liquidatori – Responsabilità personale in caso di mancato pagamento per negligenza – Sussiste – Assenza di colpa – Onere della prova gravante sul liquidatore – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente e relatore: Marrese). Sent. n. 2476 del 20 novembre 2015.

Il combinato disposto degli artt. 2495 c.c. (circa i limiti della responsabilità dei liquidatori per il pagamento dei tributi dovuti dalla società) e dell'art. 36 del d.p.r. n. 602 del 1973, come modificato dal c. 5, dell'art. 28 del d.lgs. n. 175 del 2014 giustifica che, nel caso di bilancio formalmente attivo, la relativa pretesa fiscale sia rivolta nei confronti dell'amministratore e liquidatore. La novella al citato art. 36 incide sull'onere probatorio funzionale ad evitare l'addebito personale per il mancato pagamento, assegnando al liquidatore l'onere della prova di aver assolto alla soddisfazione prioritaria dei debiti.

ACCERTAMENTO – Associazioni non riconosciute – Legale rappresentante pro tempore – Debiti tributari – Responsabilità solidale per annualità precedenti – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Menna). Sent. n. 1251 del 29 maggio 2015.

La responsabilità personale e solidale prevista dall'art. 38 c.c. di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta, non è applicabile, in caso di avvicendamento nella gestione sociale, al con-

tribuyente che per gli anni d'imposta oggetto di accertamento fiscale non rivestiva cariche sociali. Pertanto, è irrilevante la firma apposta sulla dichiarazione dei redditi relativa all'anno precedente, dato che le risultanze contabili sulle quali la stessa è basata, attengono ad un periodo di imposta già concluso e per questo non possono essere modificate.

ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Versamenti e prelevamenti bancari – Presunzione di ricavi – Ammissibilità – Condizioni – Presunzione – Superamento per prova contraria.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Ancona). Sent. n. 422 del 27 febbraio 2015.

La presunzione di cui all'art. 32, c. 1 nn. 2 e 7, del d.p.r. n. 600 del 1973 deve ritenersi superata allorché dalla prova contraria offerta dal soggetto sottoposto ad accertamento risulti per alcune delle movimentazioni bancarie l'assoluta coerenza delle stesse con la contabilità aziendale e per altre l'estraneità alla gestione aziendale, perché riferibili ad operazioni fraudolentemente poste in essere da soggetti terzi (nel caso di specie, l'amministratore della società) per finalità illecite personali (emissione di false fatturazioni allo scopo di appropriarsi delle provviste finanziarie in tal modo realizzate).

ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Riparto dell'onere probatorio – Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Venneri). Sent. n. 2115, parte I, dell'8 ottobre 2015.

In tema di indagini finanziarie il contribuente ha l'onere di dimostrare – con prove non generiche, ma analitiche e con indicazione specifica della riferibilità di ogni versamento bancario – che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non sono riferibili ad operazioni imponibili, mentre l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto attraverso gli elementi risultanti dai conti, determinandosi pertanto un'inversione dell'onere della prova¹.

¹ Si veda Cass., sentt. nn. 10578 del 2011 e 13818 del 2007.

ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Lavoratore autonomo – Assimilazione all'imprenditore – Non sussiste – Prelevamenti risultanti dai conti correnti bancari – Natura reddituale – Onere della prova – Criteri.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXII (Presidente: Buquicchio – Relatore: Genoviva). Sent. n. 453 del 18 febbraio 2015.

L'attività del lavoratore autonomo (sia esso professionista ovvero piccolo operatore commerciale) non è assimilabile a quella dell'imprenditore, per il quale vale la presunzione che i prelievi risultanti dai c/c bancari non giustificati sono stati reimpiegati come investimenti, a loro volta produttivi di ricavi non contabilizzati. L'attività svolta dai lavoratori autonomi si caratterizza per la preminenza del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo. Pertanto, è irragionevole presumere che tutti i prelievi, ancorché non analiticamente giustificati, abbiano concorso all'incremento dei fattori produttivi, potendo invece essere stati impiegati per le esigenze personali o familiari del contribuente. Incombe sull'Amministrazione l'onere di provare la natura di ricavi dei prelevamenti risultanti dai c/c intestati al contribuente ed ai suoi familiari.

ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Società di persone – Movimentazioni sui conti correnti dei soci – Legittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Fiorella – Relatore: Sartori). Sent. n. 1501 del 28 febbraio 2015.

In tema di indagini finanziarie il rapporto intercorrente tra una società di persone e i soci realizza una sostanziale identità di interessi, che di per sé giustifica automaticamente l'utilizzazione dei dati acquisiti sui conti correnti dei soci in capo alla società, fatta salva la prova contraria.

ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Autorizzazione – Mancata allegazione – Irrilevanza.

IDEM – Indagini finanziarie – Prova contraria – Dichiarazioni di terzi – Valenza indiziaria – Sussiste.

IDEM – P.v.c. – Mancata sottoscrizione del contribuente – Irrilevanza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 535 del 27 febbraio 2015.

In caso di indagini finanziarie, l'avviso di accertamento non è illegittimo se non è allegata la relativa autorizzazione, poiché tale provvedimento ha natura endoprocedimentale e si riverbera sull'accertamento solo se questo produce un pregiudizio concreto al contribuente¹.

Ai fini della prova di ogni singolo versamento e prelievo, il contribuente può far ricorso alle dichiarazioni di terzi, le quali, pur non costituendo prova decisiva, debbono essere tenute presenti dal giudice come elemento indiziario da valutare insieme agli altri elementi.

È irrilevante la mancata sottoscrizione da parte del contribuente del p.v.c. in quanto tale mancanza non inficia in alcun modo la legittimità del conseguente avviso di accertamento.

¹ Si veda Cass., sent. n. 16579 del 2013.

ACCERTAMENTO – Induttivo – Documentazione fiscale – Sequestro da parte dell'A.g. – Reperimento delle scritture contabili – Onere del contribuente – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Menna). Sentenza n. 765 del 13 aprile 2015.

È legittimo l'operato dell'ufficio che procede alla rideterminazione del reddito con il metodo induttivo in assenza della documentazione contabile, indisponibile poiché sequestrata dall'Autorità giudiziaria. Difatti, in mancanza di esibizione della documentazione utile ai fini fiscali, affinché il contribuente possa dimostrare l'illegittimità dell'accertamento, è suo onere, ai sensi dell'art. 2697 c.c., fornire la prova della veridicità delle scritture contabili attraverso il loro reperimento presso l'Autorità giudiziaria che ne ha disposto il sequestro.

ACCERTAMENTO – Induttivo – Società – Redazione del bilancio – Difformità dal codice civile – Legittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: De Palma – Relatore: De Francesco). Sent. n. 917, parte I, del 27 aprile 2015.

L'accertamento induttivo nei confronti di una società è legittimo in caso di evidente difformità dalle più elementari regole contabili di redazione del bilancio, nonché dalle relative prescrizioni del c.c.; pertanto, la presenza nello stato patrimoniale della voce: “debiti verso soci per finanziamenti” preceduta dal segno meno, indicando non già un debito della società ma un credito, può far presumere l'origine di flussi finanziari collegati ad operazioni effettuate in evasione d'imposta se i prelevamenti da parte del socio non sono motivati nei tempi, nei modi e nella causa¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 441 del 2013.

ACCERTAMENTO – Induttivo – Risultanze contabili presso terzi – Ulteriori prove – Necessità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Durante – Relatore: Marchitelli). Sent. n. 3799 del 23 novembre 2015.

Le risultanze contabili provenienti da un soggetto terzo non possono essere assunte da sole come elemento di prova a sostegno di rettifiche impositive nei confronti di un contribuente. (Nel caso di specie, relativo alla committenza di lavori di ristrutturazione immobiliare, l'ufficio ha preteso di disattendere l'ammontare dei costi denunciati dal soggetto committente sulla base delle diverse risultanze rilevate dalla contabilità dall'appaltatore).

ACCERTAMENTO – Induttivo – Mancanza delle scritture contabili – Periodo di riferimento – Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Daddabbo). Sent. n. 1474 del 24 giugno 2015.

In tema di accertamento, l'adozione del criterio induttivo previsto dall'art. 39 secondo comma del d.p.r. n. 600 del 1973 impone all'ufficio di utilizzare dati e notizie strettamente inerenti al periodo di imposta al

quale l'accertamento si riferisce e comporta altresì che tale correlazione temporale rilevi anche ai fini della stessa legittimità dell'esercizio del potere accertativo, con la conseguenza che il predetto metodo induttivo può essere utilizzato soltanto con riferimento allo stesso periodo di imposta cui si riferiscono le scritture contabili mancanti o sottratte all'ispezione¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 7871 del 2012.

ACCERTAMENTO – Induttivo – Associazioni sportive non riconosciute – Omissione delle dichiarazioni fiscali e dei rendiconti – Decadenza dai benefici della legge n. 398 del 1991.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Dima). Sent. n. 404 del 24 febbraio 2015.

L'assenza di qualsivoglia adempimento contabile, sia in regime ordinario che in regime speciale, unitamente alla incompletezza della documentazione versata agli atti di causa, sono sufficienti a far ritenere legittima l'inapplicabilità del regime agevolato e la ricostruzione induttiva dei ricavi, operata nei confronti di una associazione sportiva non riconosciuta, ancorché questa abbia optato, con il rispetto delle regole formali, per l'applicazione delle norme agevolative di cui alla legge n. 398 del 1991 e sia iscritta nel registro delle associazioni sportive dilettantistiche tenuto dal Coni. Spetta al giudice di merito l'accertamento – da effettuarsi con congrua motivazione – che l'attività delle associazioni si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole statutarie non essendo sufficiente, al fine della fruizione del trattamento tributario di favore in esame, né la mera appartenenza dell'ente alla categoria delle associazioni in questione, né la conformità dello statuto alle norme stabilite per il riconoscimento della relativa qualifica.

ACCERTAMENTO – Induttivo – Percentuale di ricarico – Media aritmetica semplice – Illegittimità – Sussiste.

IDEM – Motivazione *per relationem* – Dati rinvenuti presso terzi non portati a conoscenza del soggetto verificato – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi – Relatore: Dima). Sent. n. 990 del 4 maggio 2015.

È illegittimo l'accertamento fondato sulla percentuale di ricarico, applicata nell'ambito di una attività commerciale, determinata con media aritmetica semplice, anziché con media ponderata, attesa la eterogeneità dei prodotti commercializzati e dei relativi prezzi.

È illegittima – con conseguente nullità del relativo avviso di accertamento – la ricostruzione induttiva dei ricavi operata in forza di documentazione extracontabile rinvenuta presso un terzo soggetto e mai conosciuta dal contribuente, al quale non è mai stato notificato il relativo processo verbale di constatazione, con conseguente lesione del diritto di difesa, non essendo a tale fine sufficiente la produzione postuma della documentazione in sede contenziosa¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 14189 del 2013.

ACCERTAMENTO – Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Disposizioni sopravvenute del d.l. n. 16 del 2012 – Applicazione – Conseguenze.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Finocchi Leccisi – Relatore: Camerino). Sent. n. 178 del 14 gennaio 2016.

Ai sensi dell'art.8 del d.l. n. 16 del 2012, convertito nella legge n. 44 del 2012, ove applicabili come norme più favorevoli, la corretta determinazione del reddito imponibile comporta che, quando sia rimasta accertata la fittizietà degli acquisti, debba riconoscersi anche la fittizietà delle vendite.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette – Emissione di fatture oggettivamente inesistenti – Maggior reddito tassabile – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Leuci – Relatore: Augenti). Sent. n. 2687 del 14 dicembre 2015.

In tema di accertamento delle imposte dirette, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, dando luogo a ricavi inesistenti, non può mai dar luogo a un reddito o a un maggior reddito tassabile. L'Amministrazione finanziaria, recuperando a tassazione gli acquisti ritenuti inesistenti e lasciando inalterato l'ammontare dei ricavi, è pervenuta alla determinazione di un reddito fittizio.

ACCERTAMENTO – Irpef – Redditi diversi – Plusvalenza da alienazione di immobili – Valore definito ai fini dell'imposta di registro – Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Urbano – Relatore: Venneri). Sent. n. 2072 del 5 ottobre 2015.

Il valore accertato ai fini dell'imposta di registro e definito dall'acquirente in sede di accertamento con adesione non può considerarsi una presunzione grave, precisa e concordante sufficiente a rettificare il reddito da plusvalenza del venditore dell'immobile (ai fini irpef), essendo necessario verificare non il valore venale in comune commercio, ma il corrispettivo effettivamente versato dall'acquirente e percepito dal venditore¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 23001 del 2012.

ACCERTAMENTO – Verifica – Elementi raccolti in assenza delle garanzie previste per il procedimento penale – Inutilizzabilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Solimando – Relatore: Lancieri). Sent. n. 36 del 12 gennaio 2015.

È valido l'accertamento che scaturisca da una verifica effettuata in assenza delle formalità di garanzia difensiva prescritte per il procedimento penale, in quanto gli elementi raccolti non sono inutilizzabili ai

*fini fiscali, stante l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello di accertamento tributario*¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 22984 del 2010.

ACCERTAMENTO – Società a ristretta base societaria – Costi indeducibili – Presunzione di distribuzione dei maggiori utili – Legittimità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Aiello). Sent. n. 146 del 27 gennaio 2015.

La presunzione di distribuzione degli utili occulti nelle società a ristretta base si applica con riferimento solo ai maggiori redditi derivanti da componenti positivi evasi, non potendo considerarsi distribuiti componenti negativi di reddito. Pertanto, in presenza di un costo del quale non si contesti l'esistenza ma solo la sua deducibilità, è illegittima la presunzione di distribuzione del maggiore utile accertato.

ACCERTAMENTO – Società di capitali a ristretta base azionaria – Operazione di permuta – Importi equivalenti – Presunzione di distribuzione degli utili ai soci – Applicabilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Romanelli – Relatore: Cazzolla). Sent. n. 1682 del 14 luglio 2015.

L'operazione di permuta, in cui i valori dei beni oggetto dell'operazione sono contabilizzati sulla base degli accordi preventivamente stipulati tra le parti per importi equivalenti, rilevando tra i costi il valore degli immobili ceduti ad una società dai proprietari cedenti e tra i ricavi il medesimo valore dei fabbricati ceduti dalla medesima impresa costruttrice, non realizza un maggior reddito imponibile ai fini dell'imposizione diretta, rendendo, pertanto, concretamente inapplicabile la presunzione della distribuzione ai soci degli utili accertati in capo alla società a ristretta base azionaria.

ACCERTAMENTO – Induttivo – Società unipersonale – Presunzione di distribuzione di utili extra bilancio – Legittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: De Palma – Relatore: De Francesco). Sent. n. 917, parte II, del 27 aprile 2015.

È legittima la presunzione di distribuzione ai soci di utili extracontabili accertati in tema di rapporto tra l'accertamento di utili di natura extracontabile nei confronti di una società di capitali e l'accertamento nei confronti del socio della stessa, quale percettore degli utili stessi, allorché si tratti di organismo a base ristretta, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti. Tale presunzione appare ancor più fondata nell'ipotesi di società a responsabilità limitata unipersonale, interamente governata dall'unico socio, la cui attività di gestione non può incontrare alcun limite nella presenza di altri soggetti od organi societari¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 441 del 2013.

ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Immobile nella disponibilità di parenti – Spese di manutenzione – Mancata dimostrazione degli esborsi da parte degli utilizzatori – Legittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Menna). Sentenza n. 1250 del 29 maggio 2015.

L'accertamento sintetico con cui si attribuisce al contribuente il valore reddituale di una residenza secondaria con annesse spese di mantenimento, seppur nella dichiarata disponibilità dei genitori, è legittimo se non viene fornita la prova dell'effettivo esborso delle spese delle utenze da parte dei parenti attraverso documentazione attestante il pagamento dei consumi di energia elettrica, acqua e gas.

ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Presunzione *ius tantum* – Prova contraria – Fattispecie previste dalla norma – Limitazione – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Lancieri). Sent. n. 344 del 15 febbraio 2016.

In tema di accertamento sintetico, la prova contraria prevista dall'art. 38 del d.p.r. n. 600 del 1973 può avvenire con ogni mezzo e non è limitata alle sole ipotesi esplicitamente contemplate dalla norma, il che costituirebbe una forte limitazione nel diritto di difesa¹.

¹ Si veda la nota del prof. avv. GIANLUCA SELICATO, “La rideterminazione del reddito accertato in via sintetico-redditometrica ad opera del giudice tributario”, in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2014, pag. 158 e ss..

ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Disponibilità finanziarie – Onere delle prova del contribuente – Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Solimando - Relatore: Gentile). Sent. n. 2792 del 21 dicembre 2015.

In tema di accertamento redditometrico, per soddisfare l'onere probatorio il contribuente deve provare esclusivamente il possesso di ulteriori disponibilità finanziarie, senza fornire l'ulteriore prova di come tali somme siano state utilizzate.

ACCERTAMENTO – Sintetico – Studi di settore – Sussistenza di procedure esecutive e cautelari e presenza di debiti – Impresa decotta – Inapplicabilità della redditività media accertata – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Silvestrini). Sent. n. 2134 del 14 ottobre 2015.

Sull'applicabilità degli studi di settore influiscono le circostanze negative costituite da procedure esecutive, fermo amministrativo del veicolo, impossibilità di aprire un conto corrente a causa dei molteplici debiti, rivelatrici del dissesto aziendale e della decozione di un'impresa ai margini del mercato e priva della redditività media risultante dagli studi di settore.

ACCERTAMENTO – Sintetico – Studi di settore – Legittimità – Condizioni – Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Giardino – Relatore: Gabrieli). Sent. n. 2747 del 18 dicembre 2015.

Il riscontro di una percentuale di ricarico diversa ed inferiore rispetto a quella media indicata dagli studi di settore non giustifica da solo la rideterminazione del reddito imponibile su base induttiva, ancor di più in presenza di risultanze contabili aziendali formalmente regolari e tali da non giustificare, in difetto di altri elementi oggettivi di valutazione, un giudizio di inattendibilità.

ACCERTAMENTO – Contraddittorio preventivo – Obbligo – Sussiste – Violazione – Nullità dell'atto – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Camerino). Sent. n. 48 del 7 gennaio 2016.

Sia l'ordinamento comunitario, sia l'ordinamento interno con le norme degli artt. 97 della Costituzione e 1 della legge n. 241 del 1990, impongono il contraddittorio tra la Pubblica amministrazione e il cittadino come principio generale da osservare in tutti i casi in cui la P.a. intenda adottare nei confronti di un soggetto un atto diretto ad incidere sugli interessi di quest'ultimo. Ne consegue che l'accertamento di maggior reddito che l'ufficio finanziario intenda adottare in rettifica della dichiarazione resa dal contribuente necessita della preventiva instaurazione di un procedimento in contraddittorio, preclusivo dell'unilaterale atto di rettifica fiscale e a pena di nullità di quest'ultimo¹.

¹ Si veda Corte Giustizia, causa C/349/07. Inoltre, Cass., Sezioni Unite, sentt. nn. 24823 del 2015 e 19667 del 2014. Infine, Ctr Toscana, ordinanza di rimessione alla Consulta n. 736 del 2016.

ACCERTAMENTO – Contraddittorio preventivo – Operazioni antielusive – Necessità – Sussiste.**IDEM – Avviso – Motivazione – Verifica presso terzi – Obbligo di allegazione – Necessità – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Mangialardi – Relatore: Gentile). Sent. n. 1008 del 7 maggio 2015.

In materia di operazioni antielusive, l'Amministrazione finanziaria è obbligata, a pena di nullità dell'accertamento, ad instaurare con il contribuente il contraddittorio preventivo.

È illegittimo per difetto di motivazione l'avviso di accertamento privo dell'allegazione degli atti non conosciuti dal contribuente a cui lo stesso accertamento faccia riferimento, allorquando sia scaturito dalle risultanze del processo verbale di constatazione su soggetti terzi.

ACCERTAMENTO – Avviso – Sottoscrizione – Dirigente dichiarato decaduto – Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Silvestrini). Sent. n. 1944, parte I, del 18 settembre 2015.

È legittimo l'avviso di accertamento sottoscritto da un dirigente decaduto, in considerazione del fatto che gli atti adottati medio tempore rimangono efficaci, essendo irrilevante verso terzi il rapporto fra la Pubblica amministrazione ed il funzionario persona fisica, sicché i vizi della nomina non possono riverberarsi sugli atti rimessi alla sua competenza generale.

ACCERTAMENTO – Avviso – Sottoscrizione del dirigente illegittimo – Onere della prova – Criteri.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 2043 del 5 giugno 2015.

A seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 37 del 2015, che ha determinato la decadenza con effetto retroattivo dagli incarichi dirigenziali dell'Agenzia delle entrate di coloro che non sono stati nominati per concorso, l'atto firmato da un non-dirigente è viziato da nullità assoluta, ai sensi dell'art. 21 septies della legge n. 241 del 1990.

Nell'ipotesi di contestazione in giudizio della violazione dell'art. 42 del d.p.r. n. 600 del 1973 da parte del contribuente, l'onere di dimostrare l'appartenenza del funzionario sottoscrittore alla carriera direttiva incombe sull'Agenzia delle entrate¹.

¹ Si veda Cass., sentt. nn. 17044 e 14942 del 2013.

ACCERTAMENTO – Avviso – Sottoscrizione – Delega – Onere della prova – Incombe sull'Amministrazione finanziaria.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XI (Presidente e relatore: Attimonelli).
Sent. n. 946 del 20 marzo 2015.

Qualora la sottoscrizione dell'atto di accertamento sia di un funzionario e non quella del direttore tributario, in caso di contestazione afferente la legittimità della delega, incombe all'A.f. dimostrare documentalmente l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore, al di là del mero ordine di servizio che rappresenta soltanto l'attribuzione complessiva delle funzioni da parte del direttore ai capi team, non vera e propria delega, che trasferisca all'esterno l'assegnazione dello specifico incarico da parte del delegante al delegato. Né, tantomeno, la qualifica di capo – area dell'ufficio controlli può costituire prova dell'autorizzazione a sottoscrivere atti accertativi/impositivi¹.

¹ Si veda “Validità degli atti di accertamento e delega di firma alla luce delle recenti pronunce della Corte di Cassazione” del prof. avv. MANLIO INGROSSO, pubblicato in questa *Rivista* nella sezione dedicata alla dottrina.

ACCERTAMENTO – Socio accomandante – Omessa dichiarazione del reddito di partecipazione – Dichiarazione della società non allegata all'avviso di accertamento – Difetto di motivazione – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente e Relatore: Solimando).
Sent. n. 515 del 12 marzo 2015.

In tema di reddito di partecipazione omesso, è legittimo l'avviso di accertamento notificato al socio accomandante, in base alla dichiarazione presentata dalla società, senza che la stessa sia allegata l'atto. Infatti, il socio accomandante, pur non partecipando direttamente alla gestione ed alla direzione della società, ha il potere di controllo previ-

sto dall'art. 2320, c. 3, c.c., che, se da una parte costituisce un suo diritto, dall'altra assume la connotazione di un obbligo nei confronti del fisco in vista della presentazione di una dichiarazione veritiera del reddito di partecipazione.

ACCERTAMENTO – Termini – Raddoppio – Società di capitali in regime di trasparenza fiscale e socio – Estensione del raddoppio del termine in capo al socio – Esclusione.

IDEM – Avviso notificato al socio – P.v.c. redatto nei confronti della società – Mancata allegazione – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese – Relatore: Dima). Sent. n. 224 del 3 febbraio 2015.

Il raddoppio dei termini di decadenza per la notifica dell'accertamento al socio di una società in regime di trasparenza fiscale – anche se di capitali – non può trovare applicazione nei casi di solidarietà dipendente ove gli effetti della condotta penalmente rilevante ricadano esclusivamente sul soggetto autore, la società, e non sul soggetto fiscalmente obbligato, il socio. Ciò, in quanto, nella solidarietà dipendente, solo uno dei soggetti realizza il presupposto d'imposta, diversamente dal caso della solidarietà paritetica in cui ogni condebitore realizza il presupposto impositivo.

L'allegazione all'avviso di accertamento del socio di quello effettuato nei confronti della società non è sufficiente a legittimare la pretesa tributaria qualora in quest'ultimo avviso sia richiamato un p.v.c. non portato a conoscenza, né conosciuto, dal socio. Verificandosi tale fattispecie non è consentito al socio di poter contestare – come è suo diritto – le risultanze delle indagini svolte nei confronti della società e del suo amministratore pregiudicando, in tal modo, il diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 26068 del 2015.

ACCERTAMENTO – Termini – Raddoppio – Riapertura per denuncia penale – Inammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Solimando – Relatore: Gentile). Sent. n. 525 del 12 marzo 2015.

L'ufficio impositore non può avvalersi del raddoppio dei termini per l'accertamento previsto dagli artt. 24, 26 e 37 del d.l. n. 223 del 2006, allorché la denuncia penale ex art. 331 del c.p.p. sia intervenuta dopo la scadenza dei termini ordinari di accertamento.

ACCERTAMENTO – Termini – Raddoppio – Onere del giudice di verificare il presupposto – Mancata presentazione della denuncia penale – Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Bray). Sent. n. 1262 del 29 maggio 2015.

Ai fini dell'operatività del raddoppio dei termini di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento, non assumono rilievo né l'effettiva presentazione della denuncia di reato tributario al pubblico ministero né tantomeno la successiva emanazione di una sentenza penale di condanna o di assoluzione da parte dell'A.g., in quanto al giudice tributario spetta vagliare, autonomamente, la sola sussistenza dell'obbligo di denuncia, ex art. 331 c.p.p. e non l'effettiva presentazione della stessa¹.

¹ Sul tema del raddoppio dei termini, si segnala lo scritto del prof. avv. LIVIA SALVINI "L'abrogazione del "raddoppio" dei termini di accertamento fiscale e i suoi effetti", pubblicato in questa Rivista nella sezione dedicata alla dottrina.

ACCERTAMENTO – Termini – Raddoppio – Operatività del raddoppio ai fini irap – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Urbano – Relatore: Casciaro). Sent. n. 521 del 12 marzo 2015.

La disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento delle imposte sui redditi non trova applicazione in materia di irap in quanto le eventuali infrazioni concernenti detta imposta, a differenza delle imposte dirette in senso tecnico, non comportano l'obbligo di denuncia penale.

ACCERTAMENTO – Avviso – Termine di 60 giorni previsto dall'art. 12 della legge n. 212 del 2000 – Decorrenza – Inosservanza – Nullità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Leuci – Relatore: Picuno). Sent. n. 346 del 17 febbraio 2015.

Le attività istruttorie endoprocedimentali, non aventi efficacia costitutiva della pretesa impositiva, svoltesi in un tempo antecedente la formalizzazione dell'imposizione, non rilevano ai fini del rispetto del termine per l'emissione dell'avviso di accertamento indicato dall'art. 12 della legge n. 212 del 2000. Detto termine decorre dall'ultima delle verbalizzazioni cui, in base al disposto dell'art. 32 comma 1 n. 2 e secondo il principio del necessario contraddittorio, deve farsi luogo nel corso del procedimento di acquisizione dei dati e degli elementi di valutazione utili alla liquidazione dell'imposta.

ACCERTAMENTO – Accertamento “a tavolino” – Processo verbale di constatazione – Necessità – Non sussiste – Termine di 60 giorni per l'emissione dell'avviso – Inapplicabilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Bray). Sent. n. 1970 del 21 settembre 2015.

L'avviso di accertamento emesso a seguito di un'attività istruttoria interna, sulla base della documentazione che il contribuente ha prodotto su invito dell'ufficio, non comporta alcuna violazione dell'art. 12 della legge n. 212 del 2000 (statuto dei diritti del contribuente), atteso che in tal caso l'ufficio medesimo non ha eseguito quell'attività di verifica che costituisce la ragione sia dell'obbligo giuridico della redazione del verbale di constatazione, da notificare al contribuente, sia del divieto di emettere l'avviso di accertamento prima del decorso di sessanta giorni dalla suddetta notificazione.

ACCERTAMENTO – Accertamento “a tavolino” – Processo verbale di constatazione – Necessità – Sussiste – Termine di 60 giorni per l’emissione dell’avviso – Applicabilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Aiello). Sent. n. 2495 del 25 novembre 2015.

Il rispetto del principio fondamentale del contraddittorio, che dev’essere garantito anche in difetto di una espressa o specifica disposizione di legge, impone l’applicazione in via analogica dell’art.12 comma 7 della legge n. 212 del 2000 (statuto dei diritti del contribuente) anche al caso di verifica interna, c.d. “a tavolino”, con la conseguente necessità della redazione di un processo verbale e del rispetto del termine di sessanta giorni per l’emissione dell’avviso di accertamento, pena l’illegittimità dell’accertamento stesso.

Nota del prof. avv. Augusto Fantozzi

Accertamento senza previo p.v.c. e obbligo del contraddittorio

1. Le due sentenze in epigrafe che si annotano congiuntamente consentono, a mio avviso, di tratteggiare in punta di penna una vicenda che si presenta sotto altro profilo, ma con analoghe ragioni di fondo, in relazione agli obblighi procedurali da rispettare da parte dell’Amministrazione finanziaria.

Qualche decennio fa scorsero i tradizionali fiumi di inchiostro in relazione all’obbligo di motivazione dell’avviso di accertamento, previsto a pena di nullità (art. 42, comma 3, del d.p.r. n. 600 del 1973) dalla legge e variamente temperato dalla giurisprudenza, in presenza di una giurisdizione tributaria di annullamento (ancorché definita giurisdizione-merito), per evitare che atti di accertamento sostanzialmente “giusti” venissero caducati in tutto o in parte per meri vizi formali.

Il dibattito dottrinale e giurisprudenziale prendeva le mosse, da un lato, dal fatto che i giudici erano perfettamente in grado di rendersi conto della fondatezza o meno nel merito dell’atto di accertamento ed erano pertanto giustamente riluttanti nel caducare atti magari formalmente viziati ma sostanzialmente “giusti”, dall’altro dalla espressa previsione di nullità da parte della legge che, pur ricondotta alla minore figura dell’annullabilità, non poteva che condurre quando sollevata giudizialmente alla caducazione dell’atto carente di motivazione.

Il vivace dibattito tra sostenitori della lettera della legge e sostenitori della sostanza dell’atto, e in definitiva della effettività dell’imposizione, sfociò in

una soluzione di compromesso che, non a caso, fu criticata da tutti ma regge tutt'ora alla prova dei fatti.

Si riclassificò l'alternativa tra motivazione presente e motivazione omessa (che lasciava spazio a dubbi nei casi di motivazioni stereotipe, apparenti, che ne tradivano la ragione profonda) in alternativa tra motivazione sufficiente e motivazione insufficiente, non prevista dalla legge, ma che consentiva al giudice di salvare gli atti mal motivati ma con una parvenza di motivazione e di condannare gli atti in cui la funzione della motivazione era così palesemente o totalmente disattesa da rendere immancabile l'annullamento dell'atto.

Di questa distinzione elaborata dalla giurisprudenza e generalmente criticata dalla dottrina (me compreso), i giudici hanno poi fatto buon governo salvando dal vizio di motivazione gli atti che sostanzialmente andavano salvati, e annullando quelli in cui la motivazione era totalmente omessa o assolutamente insoddisfacente.

Questa vicenda si ripropone ora, in termini generali, con un istituto che è stato enormemente enfatizzato negli ultimi tempi dal legislatore nazionale ed europeo ed è stato talvolta invocato come panacea di tutti i mali nei rapporti tra fisco e contribuente (basti pensare alla vicenda degli studi di settore): mi riferisco al contraddittorio endoprocedimentale o precontenzioso.

Rispetto a questo istituto la vicenda è sostanzialmente analoga anche se in esso la nullità conseguente dell'atto non è affermata in termini generali ed inequivoci dalla legge, bensì fatta derivare da spunti normativi interni e comunitari.

Per quanto riguarda il diritto interno, il progressivo emergere del contraddittorio dalla dimensione di collaborazione con il fisco (art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973) a quella di difesa (azionabile) dei diritti e interessi del contribuente parte dall'originaria richiesta di chiarimenti prevista nella legge Visentini n. 17 del 1985, perviene, attraverso l'art. 62 *bis* del d.l. n. 331 del 1993 e successive modificazioni in tema di studi di settore, alle comunicazioni al contribuente di cui agli art. 36 *bis* e 36 *ter* d.p.r. n. 600 del 1973 e si cristallizza definitivamente negli artt. 6 comma 5 e 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente che sono considerati, anche nelle sentenze qui commentate, come la base testuale di diritto interno per il contraddittorio procedimentale.

È facile peraltro rilevare, e lo ho già rilevato in altra sede, che entrambi questi articoli svelano le esitazioni con cui il nostro legislatore si è indotto ad introdurre un vero obbligo (sanzionato) di contraddittorio nel procedimento di imposizione.

Da un lato infatti l'art. 6 comma 5 subordina l'invito al contribuente alla sussistenza "di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", il che ne limita grandemente la portata; dall'altro l'art. 12 comma 7, nello stabilire che

l'avviso di accertamento non può essere emanato prima di sessanta giorni dal rilascio della copia del p.v.c., termine entro il quale il contribuente può comunicare osservazioni e richieste attivando il contraddittorio, non prevede alcuna comminatoria di nullità per l'accertamento emanato in violazione di tale disposizione. Peraltro, la limitazione al divieto posta dal legislatore per i casi di particolare e motivata urgenza ha recato (come dimostrano le polemiche giurisprudenziali) una forte limitazione al principio del contraddittorio.

Per quanto riguarda il diritto europeo, come ben ricorda la seconda delle sentenze in commento, dagli artt. 47 e 48 nonché 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'U.e. si ricava il principio secondo cui l'obbligo del contraddittorio "incombe sulle amministrazioni degli stati membri ogni qualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera di applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria non preveda espressamente siffatta formalità".

Da ciò tutta la giurisprudenza comunitaria e la giurisprudenza italiana, di legittimità e di merito, che ad essa si richiama hanno tratto il principio della necessità del contraddittorio per consentire l'esercizio del diritto di difesa, da cui hanno ricavato anche la necessità del rispetto di termini sufficienti a tale esercizio.

Il problema nasce, sia nel diritto interno che nel diritto europeo, quando si lascia il campo delle affermazioni di principio e dei diritti fondamentali e si affronta quello degli effetti giuridici del mancato rispetto delle previsioni formali della norma: in pratica l'emanazione dell'atto di accertamento in assenza delle previste comunicazioni, ovvero senza redazione di un vero e proprio p.v.c., o anche prima del termine di sessanta giorni dalla consegna di quest'ultimo.

Su questo punto mentre la Corte di Giustizia si è rimessa alla rilevanza caso per caso del mancato contraddittorio, pur ribadendo che questo costituisce principio ineludibile di civiltà e di valenza generale nei rapporti tra fisco e contribuente, la giurisprudenza interna di legittimità e di merito si è prima divisa su posizioni diverse per poi convergere sull'affermazione della generale doverosità del contraddittorio e sulla conseguente nullità dell'atto di accertamento emesso in sua violazione (Cass., sentt. nn. 19667 e 19668 del 2014).

La Corte Costituzionale (sentenza n. 192 del 2015) a sua volta non ha avuto esitazioni nell'affermare la generalità e inderogabilità del principio del contraddittorio anche se meno netta è stata nell'affermazione delle conseguenze sull'atto della sua mancanza.

Di tutta questa evoluzione giurisprudenziale dà puntualmente conto la seconda delle sentenze in rassegna. La quale, tuttavia, non poteva prendere in considerazione la più recente sentenza n. 24823 del 2015 delle SS.UU. della

Cassazione, che ha rimesso fortemente in discussione la nullità dell'accertamento emesso in assenza di contraddittorio procedimentale statuendo che, per i tributi non armonizzati (qui di prevalente interesse) tale sanzione consegue solo all'espressa previsione legislativa e per i tributi armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, l'invalidità dell'atto debba essere subordinata alla prova da parte del contribuente *“che il contraddittorio se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e dunque non puramente fittizi e strumentali”*.

Ecco dunque, a mio avviso, le ragioni del parallelismo delle due vicende relative alla motivazione e al contraddittorio procedimentale.

In entrambi i casi i giudici, in definitiva, si riservano il diritto di valutare se la violazione formale dell'obbligo procedimentale sia tale da pregiudicare la sostanziale fondatezza dell'atto.

Le permanenti oscillazioni della giurisprudenza nei due ambiti dimostrano, a mio avviso, che la preminente esigenza di tutela degli interessi del fisco continua a farsi sentire anche in un ambiente giuridico ormai molto più sensibile alle istanze europee, ai diritti fondamentali del cittadino contribuente, alla parità di armi tra contribuente e fisco.

2. I due casi che ci occupano, decisi in modo difforme da due sezioni della Ctr della Puglia, offrono un ottimo esempio delle esigenze sostanziali sottese alle due problematiche giuridiche di cui ho parlato finora.

Nel primo caso si trattava di un accertamento “a tavolino”, emesso, senza previo processo verbale di accertamento dopo l'invio di una richiesta di informazioni e di un questionario, nei confronti di un contribuente il cui comportamento appariva (almeno a leggere la sentenza) piuttosto disinvolto e “aggressivo” nei confronti del fisco.

Nel secondo caso si trattava di un accertamento previa indagine bancaria emesso nei confronti di un avvocato, di ammontare non rilevante, quasi totalmente annullato in autotutela a seguito dei chiarimenti forniti sui movimenti bancari e seguito da un secondo accertamento, questo impugnato per omessa previa redazione di un processo verbale degli atti istruttori eseguiti.

Le due sezioni sono andate di diverso avviso: la prima ha confermato l'accertamento ritenendo non essenziale l'emissione del p.v.c. in presenza di una attività istruttoria presso l'ufficio (questionario, chiarimenti) che aveva consentito nella sostanza al contribuente il contraddittorio; la seconda ha annullato l'accertamento per mancanza del p.v.c..

Ad una prima lettura delle sentenze, mi viene da pensare che i fatti di

causa abbiano avuto la loro influenza sulle decisioni dei giudici che, sotto questo profilo, possono entrambe apprezzarsi positivamente.

Occorre però fare qualche riflessione più approfondita su entrambe le motivazioni.

Il punto nodale è costituito dalla essenzialità o meno della redazione di un p.v.c. a conclusione della attività istruttoria, sia questa condotta presso il contribuente o comunque fuori dell'ufficio sotto forma di accessi, ispezioni e verifiche ovvero "in ufficio", attraverso la richiesta di risposte a quesiti ovvero l'invio di questionari.

Non v'è dubbio che sia tutt'ora vigente l'art. 24 della legge 4 del 1929, secondo cui "le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale", né che il comma 7 dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente ricollegli in termini tutt'affatto generali al rilascio della "copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo", l'esercizio da parte del contribuente del diritto al contraddittorio sotto forma di osservazioni e richieste.

A queste disposizioni la seconda delle sentenze annotate ricollega l'affermazione (condivisa da Cass., sentt. nn. 18906 del 2011 e 16999 del 2012) che il termine di sessanta giorni per emanare l'avviso di accertamento debba essere rispettato sia che l'attività istruttoria si sia conclusa con un p.v.c. a seguito di verifica presso il contribuente, sia a seguito di un semplice esame di documenti e richiesta di chiarimenti presso l'ufficio.

A sostegno di questa conclusione la motivazione adduce oltre alla genericità del termine "verifica", la disparità di trattamento che si creerebbe tra contribuenti assoggettati a diverse modalità di accertamento, con o senza previo p.v.c., che alternativamente potrebbero o non potrebbero esprimere acquiescenza ai sensi dell'art. 5 *bis* d.lgs. n. 218 del 1997.

È da dire, peraltro, che questo argomento per un verso è stato eliminato dalla abrogazione dell'art. 5 *bis* ad opera dell'art. 1 c. 637 della l. 23 dicembre 2014 n. 190 e che, per altro verso, dopo la legge di stabilità per il 2015, l'intero tema del contraddittorio procedimentale o precontenzioso è stato riformulato in termini di *compliance* dall'introduzione del ravvedimento operoso "perenne" di cui ai commi 637 - 639 dell'art. 1: il nuovo contraddittorio si svolgerà probabilmente nella fase tra la dichiarazione integrativa di ravvedimento stimolata dalla Amministrazione e l'eventuale accertamento di quest'ultima.

Se dunque si può convenire con la seconda delle sentenze in commento che "il divieto di emanazione di atti impositivi prima dei 60 giorni, decorrenti dalla data di conclusione delle indagini da formalizzarsi in apposito p.v.c. deve trovare applicazione qualunque sia l'attività di controllo posta in essere

dalla A.f. e dunque sia in caso di verifica interna che di verifica esterna”, diverso è il tema della obbligatorietà della redazione del p.v.c. in caso di verifica interna su cui la prima delle richiamate sentenze esprime parere contrario.

Essa ritiene infatti che, anche nel caso di richiesta di informazioni e di risposta a questionari, si sia svolta presso l’ufficio una attività dialettica sufficiente a concretizzare il contraddittorio richiesto dalla legge e che inoltre l’obbligo di redazione e rilascio di un p.v.c. sia richiesto dall’art. 12 comma 7 solo per le attività di verifica “*nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali, industriali, agricole e professionali*”, come previsto dal comma 1. Ciò in difformità da quanto affermato dalla Cass., SS.UU., con l’ordinanza n. 527 del 2015 e sostenuto dalla seconda delle sentenze in rassegna.

3. Sul punto occorre tuttavia spendere qualche ulteriore riflessione.

La sentenza n. 24823 del 2015 ha a suo modo risolto il conflitto sull’obbligo di contraddittorio e sulle relative conseguenze partendo da un’interpretazione strettamente letterale dell’art. 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000, dall’assenza di un principio generale conforme nell’ordinamento interno, dalla presenza di tale principio nell’ordinamento comunitario e dalla impossibilità di estendere in via interpretativa il principio comunitario al diritto interno a causa dell’art. 51 C.fue, per cui i principi comunitari si applicano agli stati membri esclusivamente ai fini dell’attuazione dei diritti dell’Unione che non prevedono modifiche o ampliamenti delle competenze su cui l’ambito dei poteri dell’Unione è basato (dunque non toccano le aree riservate agli stati membri come quelle dei tributi non armonizzati).

Così argomentando, sul punto che qui interessa, la Cassazione a Sezioni Unite dissente dalla ordinanza di rimessione: l’obbligo di contraddittorio e la conseguente nullità dell’atto si applicano solo agli accertamenti cosiddetti “esterni” necessariamente preceduti da redazione e rilascio di processo verbale.

Come subito si coglie, il punto delicato sorge dalla difficile combinazione dell’esigenza che a tutti i tipi di accertamento, esterni e interni o a tavolino, sia applicabile l’obbligo del contraddittorio, con la formula letterale dell’art. 12 comma 7 su cui la sentenza delle Sezioni Unite si basa, dove peraltro l’equivoco termine “verifiche” recato dalla rubrica potrebbe ben riferirsi sia a quelle presso il contribuente che a quelle presso l’ufficio.

D’altro canto, come implicito nella prima delle sentenze annotate, anche le attività istruttorie presso l’ufficio comportano la redazione di un processo verbale.

Il nodo, già evidenziato nel par. 4 della sent. n. 24823, è stato immediatamente colto dalla recentissima ordinanza 18.1.2016 n. 736 della Ctr della

Toscana la quale, muovendo dalla peculiarità para-giurisdizionale del processo dinanzi alle commissioni e dall'affermazione che la parità delle armi fornita dal contraddittorio nella fase procedimentale in cui si acquisiscono gli elementi di prova, in aggiunta alla limitata facoltà offerta nel processo dall'art. 7 del d.lgs. 546 del 1992, completa l'esigenza di un giusto processo garantita dagli art. 24 e 111 Cost., ha sollevato la questione di costituzionalità (ex art. 3, 24, 59, 111, 117 Cost.) dell'art. 12 comma 7 nella parte in cui riconosce il diritto del contribuente al rilascio del p.v.c. da cui scaturisce il diritto al contraddittorio soltanto nel caso in cui sia stato effettuato "un accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio della attività del contribuente", così discriminando i casi di verifiche a tavolino.

È chiaro, a questo punto, che le prospettive per la Corte Costituzionale sono le seguenti.

O sottolineare l'obbligo generale del contraddittorio da far valere in tutti i casi di accertamento sia esterno che interno e al tempo stesso fare salva l'interpretazione della Cassazione secondo cui l'art. 12 comma 7 si riferisce solo alle verifiche esterne: in questo caso salverebbe l'impianto normativo vigente dichiarando l'inammissibilità della questione, potendosi comunque giungere in via interpretativa ad una soluzione costituzionalmente orientata. La Corte Costituzionale potrebbe sostenere una ampia accezione del termine "verifiche" ovvero la sussistenza di un momento dialettico attraverso altri tipi di processi verbali, in definitiva convenendo con la prima ma anche in parte con la seconda delle sentenze qui annotate.

In alternativa, la Corte Costituzionale potrebbe accogliere la stretta interpretazione dell'art. 12 comma 7 fornita dalla sentenza delle Sezioni Unite e seguire la prospettazione dell'ordinanza di rimessione nonostante l'ardita ricostruzione della natura del processo tributario e dei suoi rapporti con il procedimento amministrativo.

In tal caso con una sentenza di accoglimento, espungendo la limitazione del p.v.c. alle sole ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche, ripristinerebbe la portata generale dell'obbligo del contraddittorio.

In questo caso, tuttavia, rimarrebbe l'obbligo del rilascio del p.v.c. e, se rimanesse ferma la posizione delle Sezioni Unite quanto alla impossibilità di pervenire in via interpretativa all'affermazione di un obbligo generale, rimarrebbe nei tributi non armonizzati un articolato panorama di invalidità degli atti solo là dove espressamente previste dalle leggi tributarie.

La soluzione della questione ruota allora attorno alla seguente alternativa: posto che si considera ragionevole affermare il diritto all'esercizio del contraddittorio nei casi di istruttoria sia presso l'ufficio che presso il contribuente e che l'art. 12 comma 7 ricollega il termine di 60 giorni al rilascio del p.v.c.,

delle due l'una: o si ritiene che il p.v.c. sia richiamato dalla legge in quanto atto formale che inneschi un effettivo contraddittorio, il quale ultimo possa essere realizzato anche in presenza di un atto formale diverso (il verbale di risposta ai quesiti o di risposta ai questionari); ovvero si ritiene (letteralmente) che il p.v.c. sia l'unico atto che consenta in base alla legge l'ingresso del contraddittorio necessario con la conseguenza che in sua assenza il contraddittorio non può essere innescato e l'atto conseguente è invalido.

Su questa alternativa si sono divise le due sentenze annotate.

Essa a ben vedere riconduce alla alternativa che ho sopra ricordato in tema di motivazione, chiaramente condizionata dalla sostanza delle vicende processuali.

Alla luce delle più recenti esitazioni della giurisprudenza di Cassazione, in mancanza di una più coraggiosa presa di posizione del legislatore in tema di nullità degli atti tributari, che pur era stata sollecitata in sede di redazione dei decreti delegati, ed in attesa della pronuncia della Corte Costituzionale, ritengo che il nuovo clima sostanzialista (*substance versus form*) indotto dagli influssi della legislazione e della giurisprudenza europee militi in favore di una soluzione flessibile che consenta ai giudici di valutare le circostanze processuali e di stabilire in definitiva se il contraddittorio, a tutela di tutti i valori sottesi, sia stato nel caso specifico effettivo o meno.

ACCERTAMENTO – Avviso emesso prima del decorso del termine dei 60 giorni dalla consegna del p.v.c. – Prova della particolare urgenza – Necessità – Sussiste – Mancanza – Illegittimità dell'accertamento – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V (Presidente: Lamorgese – Relatore: Cordella). Sent. n. 710 del 10 marzo 2015.

L'emissione dell'avviso di accertamento prima del decorso del termine dei 60 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione, anche se nell'avviso vengono indicati i motivi giustificativi della deroga privi, però, della prova delle cause di forza maggiore o, comunque, dei fatti e circostanze non imputabili all'ufficio, non costituisce una mera irregolarità bensì un vizio di legittimità che provoca l'annullamento dell'atto per violazione dell'art. 10, comma 1, e dell'art 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, Statuto dei diritti del contribuente¹.

¹ Si veda Cass., Sezioni Unite, sent. n. 18184 del 29 luglio 2013.

PROCESSO TRIBUTARIO

PROCESSO – Giurisdizione – Atti dell’esecuzione – Giurisdizione tributaria – Presupposti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Aiello). Sent. n. 1194 del 26 maggio 2015.

L’atto di pignoramento è un atto dell’esecuzione escluso dalla giurisdizione tributaria ed impugnabile dinnanzi al giudice dell’esecuzione; tuttavia, nel caso in cui l’oggetto sostanziale della controversia sia costituito da asserite e contestate nullità od omissioni delle notifiche degli atti presupposti (cartelle o intimazioni), la giurisdizione del giudice tributario include anche la controversia relativa all’opposizione all’esecuzione, atteso che il controllo delle cartelle di pagamento – configurabili come atti di riscossione e non di esecuzione forzata – spetta a quel giudice quando le cartelle riguardino tributi.

PROCESSO – Giurisdizione – Atto di pignoramento – Contestazioni sulla regolarità delle cartelle presupposte – Giurisdizione tributaria – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Digirolamo). Sent. n. 1608 dell’8 luglio 2015.

Rientra nella giurisdizione del giudice tributario la trattazione del ricorso proposto avverso un atto di pignoramento, con cui il contribuente contesta la regolarità dei titoli esecutivi, ovvero delle cartelle di pagamento presupposte all’atto di esecuzione impugnato, atteso che il controllo delle cartelle – configurabili come atti di riscossione e non di esecuzione forzata – spetta al giudice tributario quando le stesse siano state emesse per la riscossione di imposte e tasse.

Nota dell’avv. Luigi Carbone

L’enigma della difesa dall’illegittima esecuzione “esattoriale”

Il cittadino che ritenga illegittima l’“aggressione esattoriale” del proprio patrimonio (art. 49 e segg. d.p.r. n. 602 del 1973) e voglia difendersi dalla

stessa, adendo l'Autorità giudiziaria ordinaria (in virtù dell'art. 2 d.lgs. n. 546 del 92), deve necessariamente considerare il disposto dell'articolo 57 del d.p.r. n. 602 del 1973 (siccome modificato dal d.lgs. n. 46 del 99¹). Tale norma – limitata ai soli crediti tributari (ai sensi dell'art. 29, c. 2, del d.p.r. n. 602 del 1973) – non ammette: a) le opposizioni all'esecuzione (art. 615 c.p.c.), fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni; b) le opposizioni agli atti esecutivi (art. 617 c.p.c.) relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

Ricordiamo che l'opposizione all'esecuzione è lo strumento processuale con il quale l'esecutato contesta il diritto di procedere alla stessa esecuzione per la carenza di uno o più presupposti (ad esempio l'esistenza o l'ammontare del credito o l'esistenza/validità del titolo esecutivo e, comunque, fatti sopravvenuti alla formazione del titolo stesso) o la pignorabilità (totale o parziale) dei beni aggrediti. Con l'opposizione agli atti esecutivi, invece, si può contestare il modo in cui si sta svolgendo il processo esecutivo, facendo valere un profilo relativo alla sua ritualità².

La scelta legislativa portata dall'art. 57 del d.p.r. n. 602 del 1973, in linea generale, appare coerente con le peculiarità della riscossione tributaria (con particolare riferimento alla formazione del titolo esecutivo: iscrizione a ruolo, notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di accertamento “impo-esattivo” e dell'eventuale avviso di intimazione) e del processo tributario che impone, a pena di decadenza, di far valere eventuali doglianze mediante idonea impugnazione degli atti impositivi/esattivi. La giurisprudenza ha ritenuto il predetto limite adeguato al giudizio di cognizione della legittimità formale e sostanziale degli atti di imposizione/esazione³ e, comunque, garantita la

¹ Nel regime previgente era previsto il solo rimedio amministrativo del ricorso all'intendente di finanza ed era precluso l'esperimento alle opposizioni regolate dagli artt. 615 e 618 c.p.c., salvo il risarcimento del danno. Sul punto cfr. Cass. sent. n. 565 del 2005 (nonché 11038/04; 2090/2002; 1436/02; 2755/93; 8686/92; 12032/1990) che parla di «... una ipotesi di improponibilità assoluta della domanda, per carenza nell'ordinamento di una norma che riconosca e tuteli la posizione giuridica ...».

² Per tutte cfr. Cass. 3400/01 e Tribunale di Napoli 12.5.06, n. 5276, che ha qualificato come opposizione agli atti esecutivi l'opposizione volta a far valere la mancata notifica degli atti previsti.

³ Cass. SS.UU. 13357/08. Sulla questione cfr. Corte Cost. ord. 133/11, 393/08, 93/09 e 242/01, con le quali sono state dichiarate manifestamente inammissibili, per non essere state adeguatamente motivate, le questioni di legittimità in merito agli artt. 3 e 24 Cost.. Con riferimento all'omologo art. 209 d.p.r. 645/58, cfr. Corte Cost. 138/68: «La norma impugnata non ammette le opposizioni previste negli artt. solo perché il successivo terzo comma le risolve in azioni di risarcimento di danni contro

posizione del cittadino dalla possibilità di ottenere il risarcimento del danno.

La generica coerenza della predetta norma, tuttavia, non sempre garantisce una doverosa tutela del cittadino. È evidente, infatti, che, al di là del dato letterale dell'art. 57 del d.p.r. n. 602 del 1973 e della sua convalida giurisprudenziale, le conseguenze di una illegittima esecuzione esattoriale potrebbero essere ben più gravi ed irreversibili della immediata perdita patrimoniale e la residuale forma di tutela per "equivalente", prevista dall'art. 59 del d.p.r. n. 602 del 1973, con la possibilità di ottenere il risarcimento del danno da illegittima azione esattoriale, non potrà mai sostituire il bene della vita che si ritiene leso da un atto contrario alla legge. Resta, peraltro, da individuare il giudice competente e da valutare come sia possibile – a posteriori – ottenere una declaratoria di illegittimità/invalidità dell'atto esecutivo (che spesso è di carattere amministrativo, basti pensare all'art. 72-bis del d.p.r. n. 602 del 1973), presupposto per il riconoscimento del risarcimento.

Dobbiamo, innanzitutto, considerare il caso del pignoramento effettuato in mancanza di un valido titolo esecutivo (ovvero l'avviso di accertamento esecutivo, il ruolo portato dalla cartella di pagamento, l'ordinanza di ingiunzione) o di un titolo non correttamente notificato⁴. La lettera dell'art. 57 del d.p.r. n. 602 del 1973 implica che l'esecutato, pur in assenza del predetto fondamentale presupposto, dovrebbe subire un illegittimo pignoramento, senza possibilità di reagire giudizialmente (se non con il postumo risarcimento del danno). In tal caso la soluzione offerta dalle pronunce in commento⁵ consen-

l'esattore, esperibili ad esecuzione compiuta; e ciò avviene in coerenza al fatto che l'esecuzione esattoriale, in vista dell'interesse di garantire un regolare svolgimento della vita finanziaria dello stato, si sviluppa sulla base di un atto amministrativo, il ruolo esattoriale, che il giudice ordinario non può né modificare né revocare, del quale esso non può nemmeno sospendere l'esecuzione, cui la Corte ha riconosciuto il valore di procedimento amministrativo, e della cui impugnazione neanche il giudice amministrativo può conoscere, essendo la pretesa deducibile inerente ad un vero e proprio diritto soggettivo».

⁴ Cfr. Cass. 6032/98: «... la riscossione... del credito esattoriale... debba necessariamente essere preceduta dagli adempimenti che consentano... di sollevare le eventuali contestazioni inerenti ai tributi iscritti e di promuovere le relative controversie innanzi al giudice tributario... la cartella, come estratto del ruolo, è... titolo esecutivo, ma per realizzare... tale sua speciale efficacia deve essere notificata...».

⁵ Sul punto cfr. anche Cass. 9246/15; Cass. 6032/98, nonché Ctr Lombardia 1590/42/15; Ctr Lombardia 866/15; Ctp Taranto 2211/04/15; Ctp Potenza 495/1/14; Ctp Bari 300/10/14; Ctp Reggio Emilia n. 98/3/13; Ctp Catania 176/6/11; Ctp Milano 186/46/10; T. Milano 5965/14; T. Trani – sez. dist. di Canosa di P. 25.2.11; T. S. Maria C.V. 3003/10. *Contra* Ctr Puglia 117/23/14; Ctr Puglia 258/13/14; Ctp Milano 256/3/10; Ctp Avellino 344/5/05; T. Palermo 1181/09.

te il “recupero” della tutela giurisdizionale tributaria, evitando, peraltro, il limite previsto dall’art. 2, c. 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992. In buona sostanza – valorizzando il disposto dell’art. 19, c. 3, secondo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992⁶ (anche in considerazione dell’avvenuto superamento del principio nominalistico di cui a tale articolo⁷) – le predette pronunce hanno ritenuto che l’atto sottoposto al loro giudizio non è (solo) l’atto dell’esecuzione che, in quanto tale, è sottratto all’esame della Commissione tributaria, ma l’atto presupposto (cartella) mai notificato: l’atto esecutivo diventa il veicolo per opporsi ai precedenti atti presupposti non notificati.

A fondamento della propria decisione, entrambe le sentenze in commento richiamano espressamente la pronuncia n. 14667 del 2011, resa dalla Suprema Corte a Sezioni Unite. È opportuna un’attenta lettura di tale decisione. In tale occasione era stato denunciato il difetto di giurisdizione del giudice ordinario (in favore di quello tributario), con riferimento ad una opposizione all’esecuzione presso terzi intrapresa sulla base di cartelle esattoriali relative a tasse automobilistiche. Il giudice di merito, infatti, aveva annullato l’atto esecutivo «...perché eseguito in forza di cartelle “emesse per errore essendo esse riferite ad automobili sicuramente demolite in data anteriore e per le quali nessuna imposta di bollo era dovuta”». Nella richiamata decisione la Cassazione non pare occuparsi della omessa notifica degli atti presupposti, ma (richiamando sue precedenti decisioni⁸), ribadisce la giurisdizione delle Commissioni allorché si discuta in ordine a tributi, con esclusione degli atti dell’esecuzione tributaria, fra i quali però non rientrano né le cartelle esattoriali né gli avvisi di mora.

Ad ogni buon conto, la possibilità difensiva offerta dalle interessanti pronunce in commento non pare offrire una tutela integrale da illegittime pretese. Infatti, se il presupposto per adire il giudice tributario, evitando gli ostacoli normativi innanzi ricordati, è la omessa notifica degli atti esattivi, ci chiediamo come potrebbe il cittadino opporsi ad altri possibili abusi dei concessionari in sede di esecuzione forzata. Uno degli esempi possibili può essere quello del pignoramento rinveniente dal ruolo portato dalla cartella che, pur

⁶ «... l’omissione della notifica di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell’atto consequenziale notificato» (così Cass. 9246/15) ed è facoltà del contribuente proporre opposizione avverso l’atto notificato, ovvero denunciare il vizio della sequenza procedimentale dell’atto o degli atti seguenti deducendo la nullità per omessa notifica degli atti presupposti (cfr. Cass. 5843/15; Cass. 14861/12; Cass. 803/11; Cass. 19476/10; Cass. 16444/09; Cass. SS.UU. 5791/08; Cass. 1024/08, Cass. SS.UU. 16412/07).

⁷ Sul punto, per tutte, Cass. SS.UU., sent. n. 13357 del 2008.

⁸ Cass. SS.UU., sentt. nn. 23832 e 11077 del 2007.

non essendo stato impugnato, sia stato successivamente sgravato (o anche semplicemente sospeso). Si tratta di un caso di vera e propria inesistenza del credito e, quindi, una tipica violazione da far valere in sede di opposizione all'esecuzione che, tuttavia, attenendosi alla lettera dell'art. 57 del d.p.r. n. 602 del 1973 (nonché dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992), non potrà essere proposta. Parimenti non sarà possibile adire il giudice tributario al fine di ottenere una pronuncia di mero accertamento negativo, in considerazione della struttura del processo tributario (impugnazione-merito).

Ci sarebbe, pertanto, un vero e proprio vuoto di tutela⁹ non colmato da quanto affermato nelle sentenze in commento.

A sommosso avviso di chi scrive – prima ancora di riproporre la questione di legittimità costituzionale – si potrebbe ovviare a quanto innanzi evidenziato mediante una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 57 del d.p.r. n. 602 del 1973 (la cui mera interpretazione letterale non pare essere prettamente conforme con i principi costituzionali di uguaglianza, parità di trattamento, non discriminazione e diritto di difesa). Infatti, il ricordato limite non dovrebbe considerarsi operante nei casi in cui il cittadino non contesti nel merito il titolo esecutivo tributario, ma faccia valere questioni sopraggiunte che di certo non avrebbe potuto far valere in sede di impugnazione dell'atto impositivo/esattivo. In tal caso, il giudice ordinario verrebbe chiamato ad assicurare – indipendentemente dalla sottostante e marginale origine del preteso credito (artt. 103-113 Cost.) – la tutela di diritti soggettivi lesi da un ingiusto atto esecutivo (perché conseguenza, per esempio, di credito inesistente), al fine di eliminare o far cessare la lesione stessa, in ossequio ai dettami degli artt. 24 e 113 Cost.. Un'apertura giurisprudenziale sul punto pare riscontrarsi nella motivazione della recente sentenza della Suprema Corte n. 9246 del 2015¹⁰.

⁹ Cass. 18505/13: «*Poiché vi deve essere un luogo nel quale tali forme di tutela sono esperibili... evidentemente... è quello... della giurisdizione tributaria normalmente correlata all'impugnazione di atti... attraverso l'impugnazione di atti che si sostenga illegittimi per ragioni assimilabili ad una carenza del diritto di procedere all'esecuzione forzata*».

¹⁰ «*Se impugna (...) l'atto di pignoramento e ne chiede la (...) nullità, facendo valere vizi propri dell'atto o della sua notificazione ovvero il vizio derivante dall'omessa notificazione dell'atto presupposto, l'opposizione agli atti esecutivi dinanzi al giudice ordinario è ammissibile, anche se l'atto presupposto della cui notificazione si tratta è una cartella (...) o (...) l'intimazione ad adempiere. (...) va affermato il principio (...) per il quale "in materia di riscossione (...) di crediti tributari... l'omissione della notifica dell'uno e/o dell'altro degli atti presupposti costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto di pignoramento (...) L'opposizione agli atti*

PROCESSO – Giurisdizione – Iscrizione ipotecaria a garanzia di crediti non tributari – Vizi sul procedimento di formazione – Giurisdizione tributaria – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Urbano – Relatore: Ventura). Sent. n. 349 del 16 febbraio 2015.

Sussiste la giurisdizione tributaria per i vizi nel procedimento di iscrizione di ipoteca, ancorché la stessa sia iscritta a garanzia di crediti di natura non tributaria, restando, invece, devoluti alla giurisdizione ordinaria le questioni riguardanti la legittimità dei crediti. (Nel caso di specie l'Agente della riscossione iscriveva ipoteca a garanzia di crediti di diversa natura, senza notificare al contribuente la preventiva intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, comma 2, d.p.r. n. 600 del 1973).

PROCESSO – Giudice – Competenza territoriale – Sede dell'ufficio dell'ente che ha emesso l'atto impugnato.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Ancona). Sent. n. 936 del 30 aprile 2015.

La competenza territoriale delle Commissioni tributarie è individuata con riferimento alla sede dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate, dell'ente locale o dell'Agente della riscossione che ha emesso l'atto da impugnare. Ne deriva che in caso di impugnazione della cartella di pagamento per vizi propri della stessa ed in particolare per omessa notifica degli atti presupposti, quand'anche gli stessi si rivelino infondati, sussiste la competenza del giudice in cui ha sede l'ufficio dell'Agente della riscossione che ha emesso la cartella.

esecutivi avverso l'atto di pignoramento, che si assume viziato, è ammissibile dinanzi al giudice ordinario, ai sensi del d.p.r. n. 602 del 1973, art. 57, e dell'art. 617 c.p.c., anche quando ne venga fatta valere la nullità per omessa notificazione della cartella (...) o dell'intimazione (...), con la conseguenza che, in tale caso, il giudice dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica all'esclusivo fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale"».

**PROCESSO – Onere della prova – Accertamento basato su risul-
tanze acquisite presso terzi – Perizia grafica e denuncia penale del
contribuente – Inversione onere – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Di
Mattina). Sent. n. 1351 del 17 aprile 2015.

*In sede di giudizio, il contribuente che disconosca la veridicità dei do-
cumenti su cui è fondato l'accertamento, mediante perizia grafica e
denuncia penale, pone a carico dell'ufficio l'onere di contestazione
specificata della validità della perizia stessa.*

**PROCESSO – Prove – Produzione documentale – Fotocopie – Va-
lenza probatoria – Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Mangialardi – Re-
latore: Gentile). Sent. n. 706 del 31 marzo 2015.

*Nell'ambito del processo tributario è fatta salva la valenza probatoria
delle fotocopie, salvo che le stesse non siano disconosciute espressa-
mente dalla controparte.*

**PROCESSO – Prove – Atto di notorietà – Efficacia probatoria –
Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore:
Venneri). Sent. n. 2115, parte II, dell'8 ottobre 2015.

*La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocer-
tificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusiva-
mente in alcune procedure amministrative, essendo priva di efficacia in
sede giurisdizionale ed in particolare nel giudizio tributario, nel quale
trova un ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, del
d.lgs. n. 546 del 1992, giacché finirebbe per introdurre – con elusione
del divieto di giuramento e prova testimoniale – un mezzo di prova, non
solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del
processo.*

PROCESSO – Prove – Dichiarazioni rese da terzi nella fase di verifica fiscale – Semplice valore indiziario – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Finocchi Leccisi – Relatore: Camerino). Sent. n. 179 del 14 gennaio 2016.

Le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (dichiarazioni di soggetti terzi raccolte dagli agenti verificatori delle quali è cenno nel relativo processo verbale) hanno valore nel processo di elementi semplicemente indiziari, mentre possono acquisire il valore di prova ed essere poste come tali a fondamento logico-giuridico della decisione, soltanto allorché trovino riscontro in altri elementi probatori¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 7118 del 2010.

PROCESSO – Prove – Consulenza Tecnica – Poteri del giudice – Valutazione della consulenza tecnica di ufficio – Dissenso dal parere del c.t.u. – Apprezzamento di fatto – Ammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVIII (Presidente e relatore: Forleo). Sent. n. 2879 del 29 dicembre 2015.

In tema di accertamento del valore di mercato degli immobili, il giudice di merito può disattendere le valutazioni fornite dal consulente tecnico d'ufficio nella relazione predisposta, qualora fondate su criteri di stima generici in contrasto con altri dati di fatto certi che emergono dagli atti, giudicando più attendibile la valutazione eseguita dall'ufficio in quanto fondata su precisi riscontri. Ciò, tenuto conto che le valutazioni del consulente tecnico di ufficio non hanno carattere vincolante per il giudice¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 5148 del 2011.

PROCESSO – Poteri del giudice – Attribuzione di una categoria tarsu differente da quella accertata e da quella richiesta dal contribuente – Vizio di ultra petizione – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente e relatore: Sepe). Sent. n. 1106 del 19 maggio 2015.

Il giudice tributario deve limitarsi a verificare la legittimità dell'operato dell'ente impositore senza effettuare una diversa qualificazione

della fattispecie sottoposta al suo esame, essendo precluso al giudicante il potere di accogliere le domande delle parti ponendo a fondamento ragioni diverse da quelle addotte dalle stesse. Ne deriva che è affetta da ultra petizione la pronuncia che ha ritenuto applicabile una categoria tarsu diversa da quella indicata nell'atto impositivo e da quella richiesta dal contribuente nel ricorso introduttivo, non trattandosi di una diversa quantificazione della pretesa, come nel caso di aumento dell'importo del tributo nell'ambito della stessa categoria di rifiuti¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 5929 del 2010.

PROCESSO – Giudicato esterno – Rilevanza – Limiti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Marrese – Relatore: De Lorenzi). Sent. n. 378 del 20 febbraio 2015.

In tema di imposizione tarsu, l'illegittimità di una differente tassazione tra esercizi alberghieri e abitazioni, accertata con sentenza passata in giudicato, non può più formare oggetto di discussione in analogo contenzioso tra le stesse parti (se pur differente per periodo di imposta), costituendo la suddetta fattispecie ipotesi di giudicato esterno, di cui non si può non tener conto.

PROCESSO – Autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale – Conseguenze in tema di prova – Decreto di rinvio a giudizio – Efficacia probatoria assoluta – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 1990 del 23 settembre 2015.

L'autonomia delle giurisdizioni e dei procedimenti penale e tributario comporta che il giudice penale possa avvalersi, nella formazione del suo convincimento, di elementi che secondo la disciplina tributaria siano tali da costituire il fondamento di presunzioni, con l'onere, tuttavia, di assumerli non con l'efficacia di certezze legali bensì come dati processuali oggetto di libera valutazione e comporta altresì che il giudice tributario, sebbene possa fondare il proprio convincimento su elementi di prova acquisiti in sede penale, non possa tuttavia recepirli se non sottoponendoli alla propria autonoma valutazione. Ne discende

che il solo decreto di rinvio a giudizio intervenuto nel processo penale, non dispensa l'ufficio dall'onere probatorio su fatti e circostanze rilevanti nei procedimenti amministrativi e giurisdizionali tributari, onde il giudice di questi ultimi non può utilizzare il suddetto decreto per trarne, in difetto di ogni altra prova, un convincimento concludente sull'esistenza di un disegno criminoso che si assuma attuato dal contribuente nell'emissione di fatture per operazioni ritenute inesistenti.

Nota dell'avv. Luigi Riccardi

Il principio del doppio binario nella determinazione del fatto: l'utilizzo nel processo tributario delle risultanze probatorie ed istruttorie penali

La sentenza in commento affronta, con una motivazione rigorosa e attenta, la problematica dei rapporti esistenti tra il processo penale ed il processo tributario, analizzando l'efficacia nel processo tributario dei provvedimenti emessi dal giudice penale, con riferimento, in particolare, al decreto di rinvio a giudizio *ex art. 416 e segg. c.p.p.*

Nel caso di specie, l'ufficio delle imposte ha motivato la rettifica del reddito di impresa sulla base degli elementi di fatto enunciati nel richiamato provvedimento reso dal g.i.p. del tribunale penale e riguardante il legale rappresentante della società verificata, contestando, per un verso, l'indeducibilità dei costi accertati come operazioni inesistenti e, per altro verso, l'indetraibilità dell'iva utilizzata dall'acquirente. L'A.f., in particolare, ritiene di poter valorizzare quale unica fonte di prova dell'evasione il decreto di rinvio a giudizio disposto dal giudice penale, posto che quest'ultimo ha una posizione preminente e privilegiata nella formazione della verità processuale, in deroga al principio dell'autonomia processuale.

È dirimente, ai fini della risoluzione della fattispecie controversa, la parte motiva della sentenza in cui si evidenzia la scelta predisposta dal legislatore nel ripartire i diversi ambiti tra l'accertamento del debito tributario in via amministrativa e la rilevanza del procedimento penale in funzione di repressione della condotta. È considerato un dato pacifico quello per cui il sistema sia passato dal principio della pregiudiziale tributaria a quello del doppio binario stabilito dall'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000¹. In via di sintesi, si può

¹ L'abrogazione della c.d. pregiudiziale tributaria trae origine da eccezioni di ordine costituzionale (artt. 3 e 24 Cost.) ed è proiettata verso una modifica normativa "sistematica" e non derogatoria, finalizzata a perseguire obiettivi di razionalizzazione dell'ordinamento nel suo complesso attraverso la specifica attuazione della funzione tipica dell'azione penale, vale a dire la repressione della condotta, e di quella tributaria, cioè del riparto in ragione delle pubbliche spese.

sostenere che i principi generali caratterizzanti i relativi ambiti disciplinari (penale – tributario) sortiscono, in linea di massima, una ricostruzione della fattispecie in base a garanzie procedurali distinte, in grado di condurre – sotto il profilo ordinamentale – a risultati diversi, senza, tuttavia, dare luogo ad antinomie sistemiche, bensì tutelando la congruità del sistema stesso².

Pertanto, il collegio giudicante nel caso *de quo*, pur partendo dalla premessa per cui nulla osta a che il giudice tributario determini il proprio convincimento sulle prove acquisite in sede penale, ha escluso che le risultanze probatorie ed istruttorie di un altro giudizio (quello penale), possano mantenere, senza incontrare l'indispensabile vaglio critico del giudice tributario, un'analogia pregnanza probatoria.

Sebbene l'acquisizione delle fonti esterne sia pacifica nella pratica attuazione, tale prassi è soggetta ad un duplice ordine di censure. La prima, riguardante l'utilizzabilità, stigmatizza il mancato contraddittorio nel giudizio tributario o, addirittura, in sede di formazione della prova stessa; la seconda, coerente con la fattispecie evidenziata nella sentenza in commento, valuta con sfavore la circostanza per cui il materiale penale possa essere utilizzato dogmaticamente, travasandone supinamente il contenuto nella decisione³.

Nel ritenere imprescindibile l'autonomia di critica da parte del giudice tributario del compendio indiziario acquisito in ambito penale, la sentenza n. 1990 del 2015 ha l'indiscutibile pregio di individuare e risolvere un profilo di attrito della prassi circa l'assunzione delle fonti esterne con i principi del giusto processo, considerato che una simile attività istruttoria, in mancanza delle repliche del contribuente o dello stesso ufficio rispetto ai fatti favorevoli al contribuente, rischia di risolversi in un vizio di motivazione ovvero nella lesione del contraddittorio sia nel procedimento, sia nel processo tributario⁴.

L'efficacia degli atti formati dall'ente impositore nel corso dell'attività istruttoria va temperata in tutti i casi in cui alla loro formazione non abbia preso parte il soggetto contro il quale la prova è utilizzata e che, di conseguenza, ne subisce gli effetti. Per ovviare a tale inconveniente, è corretta l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 2700 c.c.⁵ nel senso per cui

² Sulla nozione di mediosistema, si vd. P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Digesto comm.*, XIV, Torino, 1997, 30.

³ Sulla necessità di un autonomo apprezzamento del giudice tributario, si richiama, *ex plurimis*, Cass., 22 settembre 2000, n. 12577.

⁴ Sul contraddittorio riguardo alle prove provenienti dal procedimento penale, si vd. A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 67; riguardo al principio di legalità della prova, si vd. G. M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2009, 571.

⁵ Preminentemente sotto il profilo del "buon andamento dell'Amministrazione" con riferimento all'art. 97, c. 2, Cost..

spetta al giudice il prudente apprezzamento *ex art.* 116, comma 1, c.p.c., degli elementi probatori assunti in altri procedimenti o da altre autorità, anche in veste di polizia giudiziaria.

Attraverso l'interpretazione dell'attuale quadro normativo, si può sostenere che le risultanze probatorie acquisite in sede penale non possono trovare automatica dignità di prova nel separato giudizio tributario, sebbene i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'ufficio procede con l'attività di accertamento. L'A.f., in definitiva, non può invocare il decreto di rinvio a giudizio *ex art.* 416 e segg. c.p.p. con l'intento di estenderne gli effetti con riguardo all'azione accertatrice, né tanto meno il giudice tributario può esimersi dal valutare la portata degli elementi in esso contenuti, ma, nell'autonomia dei poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve accertarne la rilevanza nel proprio specifico ambito di operatività.

Si può, pertanto, giungere alla conclusione per cui quando elementi probatori rinvenuti dalla sede penale confluiscono nel procedimento tributario, la finalità della corretta partecipazione dei contribuenti alle spese pubbliche, in ottemperanza al criterio stabilito dall'art. 53 Cost., consente agli uffici finanziari l'impiego di tale materiale ai fini dell'emanazione dell'accertamento. Il temperamento di tale utilizzo, tuttavia, consiste nel vincolare il rilievo delle prove raccolte in sede penale, comunque, all'autonomo processo di valutazione da parte del giudice tributario, diretto, *in primis*, a verificare la sussistenza di eventuali ipotesi di incompatibilità con i "limiti" probatori propri del processo tributario e, in seconda istanza, con i criteri su cui deve fondarsi il convincimento.

PROCESSO – Parti – Atto tributario – Notifica a società estinta – Impugnazione – Legittimazione attiva dell'ex liquidatore – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Marrese – Relatore: Dima). Sent. n. 127 del 23 gennaio 2015.

Al soggetto ex liquidatore di una società non è precluso l'esercizio del proprio diritto di difesa. Egli è, pertanto, legittimato a proporre ricorso avverso un atto impositivo notificato alla società estinta e, quindi, giuridicamente inesistente, anche qualora intenda far rilevare la inesistenza della notificazione stessa¹.

¹ Si veda Cassazione, Sez. VI, ordinanza n. 28187 del 2013.

PROCESSO – Parti – Società in accomandita semplice – Debiti tributari societari – Avviso di accertamento – Notifica anche al socio accomandante – Proposizione del ricorso – Motivo di impugnazione – Estraneità della pretesa – Legittimazione ad impugnare – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio - Relatore: Sasso). Sent. n.1849 del 27 maggio 2015.

La legittimazione del socio accomandante ad impugnare l'avviso di accertamento emesso in capo alla società ed anche a lui notificato, sussiste soltanto se, con la proposizione del ricorso, il socio si limiti a rappresentare di non essere obbligato in solido con il socio accomandatario al pagamento dei tributi pretesi dall'ufficio, senza entrare nel merito delle ragioni che hanno determinato l'emissione dell'avviso di accertamento.

PROCESSO – Spese – Annullamento in autotutela degli atti impugnati – Estinzione del giudizio – Conseguenze.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 2431 del 17 novembre 2015.

L'annullamento degli atti impositivi, che l'ufficio disponga in autotutela nel corso del giudizio, non dà luogo ad un'ipotesi di rinuncia al processo, essendo invece riconducibile alla situazione processuale di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. Ne deriva che il regolamento delle spese segue il disposto dell'art. 46, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 (le spese restano a carico della parte che le ha anticipate), non già quello del precedente art. 44 (le spese sono a carico del rinunciante), il quale è dettato per una situazione radicalmente diversa, atteso che la rinuncia al ricorso (con il quale è stato impugnato l'atto di imposizione) può provenire dal solo contribuente.

PROCESSO – Spese – Quantificazione – Mandato professionale – Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Aiello - Relatore: Chiarolla). Sent. n. 1317 dell'8 giugno 2015.

Il mandato professionale conferito al difensore non è opponibile al giu-

dicante che è chiamato a liquidare il compenso ritenuto congruo tenendo conto del valore della causa, della complessità e della durata del processo.

PROCESSO – Spese – Compensazione – Motivazione – Complessità della materia.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Pugliese – Relatore: Ancona). Sent. n. 1159 del 22 maggio 2015.

È legittima la compensazione delle spese di lite che sia motivata con il riferimento alla complessità delle questioni di diritto della controversia ed, in particolare, alla obiettiva incertezza delle questioni trattate, relative alla sempre opinabile determinazione dei valori del mercato immobiliare.

PROCESSO – Spese – Accoglimento del ricorso – Compensazione – Illegittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Solimando – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 1554 del 30 giugno 2015.

L'integrale accoglimento dei motivi del ricorso, ovvero l'assenza di alcun dubbio circa la fondatezza dello stesso, rendono illegittima la compensazione delle spese processuali ove manchino le argomentazioni giuridiche o di fatto idonee a giustificare tale statuizione¹.

¹ Si veda Cass., sentt. nn. 6279 del 2012, 26987 e 15413 del 2011. Per una riflessione sistematica sul tema, si veda la nota dell'avv. ALESSIO MÀTTERA, "Il costo della ragione", in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2007, pag. 78 e ss..

PROCESSO – Spese – Atto impositivo illegittimo – Autotutela – Mancato esercizio – Risarcimento del danno – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Camerino). Sent. n. 1363 del 22 aprile 2015.

Deve riconoscersi il risarcimento del danno in favore del contribuente attinto da un atto impositivo illegittimo, che l'ente impositore non abbia provveduto ad annullare in autotutela, nonostante la relativa istanza.

za, costringendo il contribuente stesso ad affrontare spese legali per proporre ricorso al fine di ottenere l'annullamento dell'atto¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 13801 del 2004.

PROCESSO – Notifica del ricorso a mezzo “raccomandata on line” di Poste italiane – Inammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Di-ma). Sent. n. 151 del 26 gennaio 2015.

È da ritenersi inammissibile il ricorso prodotto all’Agenzia delle entrate a mezzo del servizio di raccomandata “on line” di Poste italiane poiché, in difetto di una espressa modifica legislativa, non è dato al giudice parificare la notifica dell’appello mediante “raccomandata on line” a quella normativamente prevista dall’art. 20, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, il quale prevede che la spedizione del ricorso a mezzo posta debba essere fatta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 7337 del 2014.

PROCESSO – Reclamo – Art. 17 bis d.lgs. n. 546 del 1992 – Disciplina anteriore all’art. 1, comma 611, lett. a, legge n. 147 del 2013 – Impugnazione mediante ricorso – Inammissibilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Silvestrini – Relatore: Toriello). Sent. 2383 del 12 novembre 2015.

L’impugnazione della cartella di pagamento emessa per tributi dell’Agenzia delle entrate inferiori ad euro ventimila mediante la proposizione di ricorso anziché mediante il reclamo previsto dall’art. 17 bis d.lgs. n. 546 del 1992 – anche anteriormente alla novella introdotta dall’art. 1, comma 611, lett. a, legge n. 147 del 2013 – in virtù della sentenza della Corte costituzionale n. 98 del 2014 è priva di conseguenze giuridiche e deve ritenersi ritualmente esperita.

PROCESSO – Reclamo ante 1 gennaio 2016 – Avviso irrogazione sanzione per mancato pagamento del contributo unificato – Ente impositore – Mef – Costituzione in giudizio oltre il termine di 30 giorni dalla notifica del ricorso – Inammissibilità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Sasso). Sent. n. 1244 del 15 aprile 2015.

Il provvedimento di irrogazione sanzione per mancato pagamento del contributo unificato è atto del Ministero dell'economia e finanze, unico legittimato passivo nel relativo giudizio di impugnazione davanti al giudice tributario. Pertanto, esulando il suddetto provvedimento dalla competenza dell'Agenzia delle entrate e non essendo, quindi, soggetto a reclamo-mediazione nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2015, è inammissibile il ricorso avverso lo stesso per costituzione tardiva, nel caso in cui il ricorrente si costituisca oltre il termine di 30 giorni dalla notifica del ricorso.

PROCESSO – Atti impugnabili – Interpello disapplicativo – Diniego – Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso – Relatore: Lancieri). Sent. n. 1424 del 24 giugno 2015.

Non è impugnabile l'atto (una comunicazione) con il quale l'Agenzia delle entrate neghi di poter dare riscontro ad un'istanza di interpello disapplicativo, semplicemente rilevandone le carenze sotto il profilo sia della descrizione della situazione di riferimento, sia della mancanza di ogni supporto documentale idoneo a renderne possibile la valutazione.

PROCESSO – Atti impugnabili – Interpello disapplicativo – Diniego – Impugnabilità in via autonoma – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Bray). Sent. n. 1977 del 21 settembre 2015.

L'atto con il quale l'ufficio risponde negativamente ad una istanza di interpello cosiddetto disapplicativo deve essere considerato alla stregua di un parere (tale è la sua natura giuridica); esso non dà corpo ad alcuna pretesa tributaria, ma rappresenta un semplice atto prodromico

ai successivi, eventuali provvedimenti di imposizione, onde, come non è autonomamente impugnabile (art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992), così non preclude al contribuente di dimostrare successivamente la sussistenza delle condizioni che legittimino l'accesso ad un regime derogatorio.

Nota redazionale del dott. Walter Celentano

1. Confusione massima, come si vede, alla quale ha posto opportuno, se pur tardivo, rimedio il disposto dell'art. 6 del d. lgs. n.156 del 2015 (intitolato al coordinamento del diritto di interpello con l'attività di accertamento e contenzioso) che ha sancito la non impugnabilità in via generale delle risposte alle istanze di interpello, *“salvo che per quelle presentate ai sensi dell'art. 11 c. 2 della l. n. 212 del 2000”*, per le quali lo stesso disposto ha previsto l'impugnabilità in via giurisdizionale *“unitamente all'atto impositivo”*, così restituendo disciplina e coerenza interna al sistema, come del resto richiedeva la legge delega n. 23 del 2014 quando segnava la linea guida della riforma nell'obiettivo di conseguire la *“maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale”*.

Proprio la particolarità di alcune fattispecie di risposta - segnatamente quelle che l'A.f. rendeva ed è chiamata a rendere nei casi previsti dall'art. 37 bis, c. 8, del d.p.r. n. 600 del 1973 (appunto, l'interpello detto disapplicativo) aveva finito per creare e introdurre confusione nel sistema giurisdizionale - confusione determinata anche da alcune pronunce del giudice di legittimità (Cass., sentt. n. 5843 del 2012 e n. 11929 del 2014) le quali, motivando sul punto degli effetti del diniego di disapplicazione avevano avallato la tesi della possibilità di una tutela giurisdizionale immediata.

Gli argomenti sono i medesimi in tutte le pronunce, posti o a fondamento dell'una ricostruzione o, altrove, come ragioni contrarie (vedi la contrastata equiparazione tra la materia oggetto delle norme da disapplicare e quelle concernenti le agevolazioni fiscali; vedi il contrasto tra il carattere facoltativo dell'impugnazione del diniego, affermato in alcune pronunce, e l'obbligatorietà della stessa impugnazione, ritenuta in altre), come dimostrano pronunce della Corte di Cass. n. 11929 del 2014, n. 17010 e 5843 del 2012, n. 8663 del 2011.

Prendiamo in esame la sentenza n. 17010 del 2012, perché nella motivazione è immediatamente rilevabile, a nostro avviso, una radicale ed insanabile contraddizione; ed invero, da un lato si afferma che *“la risposta all'interpello, positiva o negativa, costituisce il primo atto con il quale l'A.f. porta a conoscenza del contribuente, in via preventiva, il proprio convincimento in ordine ad una specifica richiesta, relativa ad un determinato rapporto tributario, con l'immediato effetto di incidere comunque sulla condotta del soggetto istante in ordine alla dichiarazione dei redditi in relazione alla quale l'istanza è stata inoltrata”*, donde l'insorgenza ex art. 100 c.p.c. dell'interesse del contribuente *“ad invocare il controllo giurisdizionale sulla legittimità dell'atto”*, e dall'altro si *“chiarisce”* che *“l'omessa impugnazione dell'atto di diniego (una mera facoltà del contribuente) non pregiudica la posizione del contribuente stesso che ad esso non ritenga di adeguarsi, ciò derivando dal fatto che tale atto, in assenza di esprese*

previsioni contrarie, è privo di efficacia vincolante nei confronti del contribuente stesso”: con buona pace dell’incidenza immediata sulla condotta del contribuente poco prima affermata sulla quale, dovendosi necessariamente ricondurre l’impugnabilità del provvedimento all’art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, altrettanto necessariamente doveva trovare fondamento la tesi dell’immediatezza della tutela giurisdizionale!

2. La giurisprudenza di legittimità citata è preliminare e strumentale ad altri rilievi, che più ci sembrano interessanti e che costituiscono la ragione di questa nota. Si è detto della rilevanza particolare dei provvedimenti aventi contenuto di risposta negativa all’interpello disapplicativo ad opera dell’art. 6 del d.lgs. n. 156 per la disposta impugnabilità del diniego soltanto assieme al successivo provvedimento di imposizione, e di “ristabilita coerenza sistematica”: spieghiamo il perché di tale affermazione.

Sin dalle sentenze n. 942 del 1977 e n. 4120 del 1988 (nella vigenza del d.p.r. n. 636 del 1972 che a quel tempo disciplinava il contenzioso tributario) e poi, da ultimo, con le sentenze SS.UU. n. 2411 del 2007, n. 21890 del 2009 (nella vigenza del d.lgs. n. 546 del 1992) la Corte di Cassazione ha tenuto sempre fermo il principio che il carattere esclusivo della giurisdizione tributaria da un lato impediva che potesse configurarsi la devoluzione al giudice ordinario, in via residuale, di azioni non consentite nel giudizio tributario, come quella di *accertamento negativo dell’obbligazione tributaria*, dall’altro si poneva ad ostacolo alla proponibilità della stessa azione dinanzi al giudice tributario atteso che la tutela giurisdizionale dinanzi a quest’ultimo può in concreto esercitarsi solo ed unicamente attraverso l’impugnazione di specifici atti dell’A.f. (ora, nel vigente ordinamento del processo tributario, gli atti previsti dall’art. 19 del cit. d.lgs. n. 546 del 1992, nell’estensione ad ogni atto avente contenuto impositivo elaborata dalla giurisprudenza).

Ora sembra difficilmente contestabile che aprire un contenzioso in tema di disapplicazione di quelle “*norme tributarie che allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall’ordinamento tributario*” (art. 37 bis, c. 8, cit.) attraverso l’impugnazione del provvedimento di diniego della disapplicazione di tali norme, instaurando dunque in tal modo un giudizio necessariamente esteso al merito in termini di pretesa spettanza delle “*deduzioni, detrazioni e crediti*” in quanto non portatrici dei temuti effetti elusivi, altro non è – almeno sostanzialmente – che proporre, in via preventiva, quell’azione di accertamento negativo, la cui definizione giurisdizionale inevitabilmente è destinata a spiegare una qualche rilevanza ovvero qualche influenza con l’altro giudizio che il soggetto interessato promuoverà impugnando l’atto impositivo, allorché, tenutosi fermo quel soggetto contribuente alla sua pretesa di “*deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta*” e tenutosi fermo a sua volta l’ufficio al diniego di disapplicazione, sarà emanato l’atto impositivo di rettifica: la prima definizione giurisdizionale potrà dar luogo ad un conflitto di giudicati e potrà essere richiamata da una delle parti a spiegare efficacia nell’altro giudizio; situazioni queste per le quali non v’è disciplina normativa specifica e contrastante con il principio secondo il quale una decisione giurisdizionale sul rapporto d’imposta dev’essere resa nel giudizio che, a sua volta, potrà essere introdotto esclusivamente attraverso l’impugnazione degli atti impositivi.

Quando non si fosse voluto riconoscere all’azione di impugnazione del provve-

dimento di diniego di disapplicazione (necessariamente esteso al merito, come si è visto) la natura di azione (preventiva) di accertamento negativo e tale natura fosse stata contestata facendo leva sul carattere pur sempre formalmente impugnatorio di tale azione, si sarebbe dovuto convenire per l'applicazione, nella disciplina dei due giudizi, degli istituti della litispendenza, della continenza e dell'efficacia del giudicato esterno.

La sentenza della Ctp di Lecce n. 801 del 2015 (massimata e commentata nel capitolo dedicato all'"accertamento" del presente Massimario: *"È nullo l'avviso di accertamento, che trae origine dalla dichiarazione dell'ufficio di improcedibilità dell'istanza di interpello disapplicativo ex art. 30 della legge n. 724 del 1994, se emesso benché la giurisdizione di merito, in primo ed in secondo grado, abbia ritenuto illegittimo tale diniego, avendo l'imprenditore dimostrato le ragioni oggettivamente non opponibili alla propria volontà per il mancato conseguimento dei redditi minimi"*) risolve la questione senza ricercare il fondamento normativo della sua decisione, senza porsi alcun problema di natura processuale, nemmeno di eventuale conseguita definitività della richiamata sentenza, e semplicemente affermando, che *"l'avviso di accertamento in questa sede impugnato deve essere conseguentemente annullato in quanto emesso in ragione di un presupposto che la giurisdizione di merito"* – quella che aveva deciso sull'impugnazione del diniego di disapplicazione – *"ha ritenuto illegittimo"*. Il giudizio di merito circa l'inesistenza di redditi imponibili intervenuto nel procedimento contenzioso aperto con l'impugnazione del provvedimento di diniego di disapplicazione, è stato dunque puramente e semplicemente riversato nella decisione sull'impugnazione dell'avviso di accertamento, dando così luogo ad una situazione processuale manifestamente incongrua, incoerente ed insostenibile – a nostro avviso – nell'ottica del sistema giurisdizionale tributario.

Onde opportunamente il legislatore del decreto n. 156 del 2015 è intervenuto a sancire la non impugnabilità del provvedimento di diniego se non unitamente all'impugnazione dell'atto impositivo.

PROCESSO – Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Istanza di rateizzazione – Omessa notifica della cartelle – Impugnabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Mangialardi – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 828 del 15 aprile 2015.

Nonostante la presentazione di un'istanza di rateazione di cartelle di pagamento, il contribuente che ne verifichi la mancata notifica ha interesse ad impugnare gli estratti di ruolo al fine di vederne dichiarata l'inesistenza.

PROCESSO – Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Impugnabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Digirolamo). Sent. n. 211 del 2 febbraio 2015.

L'estratto di ruolo è atto impugnabile, soprattutto laddove costituisca l'unico e solo documento attraverso il quale il contribuente sia venuto a conoscenza della pretesa tributaria, anche in considerazione della interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili. È facoltà del contribuente, pertanto, ricorrere avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore, che portino a conoscenza del destinatario una ben individuata pretesa, senza attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili. Pertanto, sorge in capo al destinatario, già dal momento della ricezione della notizia di una pretesa tributaria, l'interesse a chiarire la sua posizione e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico.

Nota dell'avv. Luigi Quercia***È possibile impugnare la cartella conosciuta dal contribuente con l'estratto di ruolo***

1. Il fatto. Un contribuente, recatosi presso un istituto di credito per un prestito bancario, si era visto negare l'accesso alla linea di credito per un atto di pignoramento di crediti verso terzi notificato dall'Agente della riscossione.

Il medesimo, che era all'oscuro di tale provvedimento, si era recato presso la sede di Equitalia Sud S.p.a., venendo a conoscenza, tramite estratto di ruolo, di un carico tributario nei suoi confronti di diverse migliaia di euro.

Avverso tale estratto e la relativa "pretesa tributaria presupposta", il contribuente ha proposto ricorso dinanzi alla Ctp di Bari che, però, lo ha ritenuto inammissibile, qualificando la richiesta del contribuente come opposizione alla procedura di esecuzione forzata sottratta alla giurisdizione tributaria ai sensi dell'art. 2, c. 1, del d.lgs. n. 546 del 1992. Avverso tale sentenza, il contribuente ha proposto appello, deducendo l'ammissibilità del ricorso introduttivo e la riforma della sentenza di primo grado.

La Sezione XIII della Ctr di Bari, nel rilevare preliminarmente che, "in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili, contenu-

ta nell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, va interpretata estensivamente... Ciò comporta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa... si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato", ha ritenuto erronea la pronuncia d'inammissibilità del ricorso, accogliendo l'appello del contribuente.

In particolare, i giudici di secondo grado hanno rilevato che nel caso di specie l'estratto di ruolo consegnato dall'Agente della riscossione è stato l'unico e solo documento attraverso il quale il contribuente è venuto a conoscenza della pretesa tributaria avanzata nei suoi confronti dall'Agenzia delle entrate e da Equitalia Sud S.p.a..

Pertanto, nel pronunciamento in rassegna, la Ctr di Bari, nel rilevare l'invalidità della notifica della cartella di pagamento, ha rilevato la nullità degli atti presupposti di cui il contribuente era venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo.

2. L'estratto di ruolo e le pronunce delle Corte di Cassazione. La sentenza in rassegna si inserisce in un contesto in cui si assiste ad un graduale ampliamento dell'elenco degli atti considerati impugnabili.

La giurisprudenza, infatti, ha riconosciuto la possibilità di ricorrere anche avverso gli atti tributari c.d. atipici, ossia che non trovano espressa collocazione nell'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Con espresso riguardo all'estratto di ruolo, la Corte di Cassazione, con diverse sentenze, tra le altre la n. 6610 del 2013, ha propeo per l'inammissibilità del ricorso avverso l'estratto di ruolo, in quanto, esso "*è atto interno all'Amministrazione, non può essere oggetto di autonoma impugnazione davanti al giudice tributario. E questo perché, senza notifica di un atto impositivo, non c'è alcun interesse concreto e attuale ex art. 100 c.p.c. a radicare una lite tributaria. L'estratto di ruolo, quindi, può essere impugnato soltanto unitamente alla cartella che sia stata notificata. Ciò è altresì confermato dalla struttura oppositiva del processo tributario, che non ammette preventive azioni di accertamento negativo del tributo*".

Pertanto, secondo tale orientamento, l'estratto di ruolo non dovrebbe essere impugnabile, poiché non lesivo della sfera economica del contribuente, pur contenendo un elenco compiuto di tutti gli elementi necessari a portare a conoscenza del contribuente l'*an* ed il *quantum* della pretesa dell'A.f..

La differenza sostanziale tra l'estratto di ruolo e un atto tributario impu-

gnabile tipico consiste nei diversi effetti giuridici che ne derivano in caso di inerzia del contribuente a seguito della loro ricezione o acquisizione.

Gli atti coattivi della riscossione, infatti, rispetto all'estratto di ruolo, se non impugnati per tempo provocano la definitività della pretesa fiscale e la conseguente adozione di procedure esecutive sul patrimonio del contribuente.

Nel solco di questa giurisprudenza, si colloca la sentenza in commento e il pregio di tale pronunciamento è quello di essersi, da un lato, discostato dalle precedenti pronunce della Corte di Cassazione e dall'altro, di aver anticipato il recente orientamento delle SS.UU..

Nella sentenza in narrativa, i giudici della Ctr, fanno espresso riferimento alla questione dell'impugnabilità in via autonoma dell'estratto di ruolo, che, al tempo del pronunciamento, era stata rimessa alle Sezioni Unite della Suprema Corte, avendo il merito di aver anticipato il principio secondo cui tale estratto consente, ora per allora, l'impugnazione della presupposta cartella viziata nel procedimento notificatorio.

Invero, il 2.10.2015, con la sentenza n. 19704, le SS.UU. della Corte di Cassazione, dopo un'articolata disamina, hanno affermato il seguente principio di diritto: *“È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione”*.

Quindi, i Giudici della Suprema Corte, pur aderendo alla tesi della non impugnabilità dell'estratto di ruolo perché *“atto interno dell'Agente della riscossione”*, hanno però riconosciuto l'interesse del contribuente ad impugnare il *“contenuto”* del documento stesso, ossia gli atti riportati nell'estratto di ruolo ritenuti viziati nel procedimento notificatorio.

In definitiva, l'estratto di ruolo è sì documento interno all'Amministrazione e pertanto, non è impugnabile in quanto tale, ma nel momento in cui rappresenta l'unico mezzo attraverso il quale il contribuente viene a conoscenza

di una determinata pretesa a suo carico, egli potrà impugnare il “contenuto” dell’estratto stesso, generalmente rappresentato da una cartella (e/o ruolo) non validamente notificata.

3. Considerazioni finali. La sentenza della Ctr di Bari in rassegna, è degna di nota per aver anticipato, di fatto, un principio che, le SS.UU. della Suprema Corte, hanno affermato con la successiva sentenza n. 19704 del 2015.

Al momento del pronunciamento, i giudici pugliesi erano a conoscenza della pendenza presso le SS.UU. della questione perfettamente analoga a quella sottoposta al loro giudizio, avendone dato notizia essi stessi nella loro decisione. Pertanto, un plauso va fatto ai giudici della Ctr, che in accoglimento dell’appello del contribuente, hanno annullato l’atto impositivo contenuto nell’estratto di ruolo, perché non è stata provata la regolare notifica della presupposta cartella di pagamento.

Infatti, la semplice iscrizione a ruolo di un debito nei confronti della P.a. risulta, di per sé, lesiva della sfera giuridica del contribuente, che, adesso, sulla scorta di tali pronunce, potrà impugnare legittimamente l’atto indicato nell’estratto di ruolo, contestando la mancata notifica dello stesso.

Del resto, nella quotidianità sono molto frequenti i casi in cui, nonostante l’omessa notifica di atti tributari e la conseguente estraneità del contribuente a determinate pretese impositive, lo stesso si vede negare finanziamenti o prestiti da parte di istituti di credito, in ragione dell’accertata (a dire dell’A.f.) sussistenza di debiti tributari.

Il collegio giudicante, orientandosi in senso favorevole al contribuente e anticipando quanto disposto successivamente dalla Cassazione, ha riconosciuto l’interesse dello stesso ad impugnare il “contenuto” dell’estratto di ruolo, ovvero sia gli atti riportati nel medesimo e annullabili per vizi del procedimento notificatorio.

In definitiva, si deve dare atto dell’ottimo lavoro svolto dai Giudici della Ctr barese, che, non attendendo la pronuncia della Suprema Corte, hanno deciso di discostarsi dal precedente orientamento pro-fisco, emettendo una sentenza motivata in maniera puntuale e dettagliata, che, ora come ora, gode anche del conforto del pronunciamento delle Sezioni Unite.

PROCESSO – Atti impugnabili – Garante del contribuente – Provvedimento di archiviazione di un esposto/denuncia – Impugnabilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VI (Presidente: Dinapoli – Relatore: Gargano). Sent. n. 414 del 28 gennaio 2016.

Il Garante del contribuente, la cui attività è strettamente vincolata dalle norme di riferimento, non ha poteri di amministrazione attiva, onde i suoi provvedimenti (nel caso di specie, l'archiviazione di un esposto-denuncia a mezzo del quale un contribuente aveva richiesto un provvedimento diretto ad incidere sulla pretesa tributaria) non sono impugnabili con riferimento all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, la cui elencazione, ancorché non tassativa, si riferisce pur sempre ad atti che, provenienti da un ente impositore, incidono direttamente sulla sfera patrimoniale del soggetto contribuente¹.

¹ Sul tema, si fa rimando allo scritto del prof. avv. GUGLIELMO FRANSONI, “Ancora in tema di atti impugnabili”, in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2013, pag. 159 e ss.

Nota redazionale del dott. Walter Celentano

Il dispositivo della sentenza recita “dichiara inammissibile il ricorso per difetto di giurisdizione” ma la motivazione (segnatamente nel passaggio in cui precisa “che il conclusivo rivolgersi al Garante da parte del ricorrente non si legittima con l’esigenza di assicurare al contribuente una tutela giudiziaria più ampia”) rende manifesto il *lapsus* nel quale è incorso l’estensore il quale, verosimilmente, intendeva dire che avverso gli atti del Garante non v’è per il contribuente tutela giurisdizionale, non già che la Commissione adita non avesse giurisdizione nel senso di cui agli artt. 2 del d.lgs. n. 546 de 1992, nonché nel senso in cui dispongono le norme del c.p.c. in tema di giurisdizione e del relativo difetto.

Quell’estensore – che ben potrebbe esclamare “Oh, di quante conseguenze funeste sono responsabili i nostri vocaboli, che, essendosi impegnati a riuscire sempre precisi, trovano sempre i loro controllori feroci, lì a vedere se i conti ritornano” – ci perdonerà tanta (non ferocia, ché abbiamo inteso non già controllare o censurare bensì renderci benevoli interpreti del suo stesso pensiero, ma) pignolaggine.

PROCESSO – Costituzione del ricorrente – Cause di inammissibilità – Difformità tra atto depositato e notificato – Presupposti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Aiello). Sent. n. 143 del 27 gennaio 2015.

Le cause di inammissibilità del ricorso di cui all'art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, tra le quali è espressamente prevista, al comma 3, la difformità tra l'atto depositato e quello consegnato o spedito (applicabili anche all'art. 17 bis del d.lgs. n. 546 del 1992) devono essere interpretate in senso restrittivo, ovvero riferendole ai casi in cui il rigore estremo (che consegue alla declaratoria di inammissibilità) trova giustificazione. Pertanto, la richiesta di discussione in pubblica udienza contenuta nella sola copia depositata in Commissione tributaria e non anche nell'originale presentato all'ufficio non comporta l'inammissibilità del reclamo, in quanto il contribuente, con tale inserimento, nulla ha aggiunto alle ragioni già in precedenza esplicitate nel reclamo originariamente presentato. Non necessita identità piena tra il reclamo presentato all'Agenzia e quello depositato in segreteria, potendo quest'ultimo, per la parte diversa dai fatti e dai motivi di doglianza del contribuente e dalle conclusioni in esso evidenziate, essere differente dal primo. Il ricorso è inammissibile nel caso in cui le circostanze spiegate dal contribuente per la prima volta solo dinanzi alla Commissione tributaria, non garantiscono il diritto dell'Agenzia a valutare compiutamente (ed, eventualmente, diversamente) la fattispecie oggetto del reclamo, facendo venir meno l'obiettivo posto dal legislatore con l'introduzione dello stesso.

PROCESSO – Avviso di trattazione – Mancata notifica nel domicilio eletto – Assenza di motivazione circa l'impossibilità di consegna – Rinnovo della comunicazione – Necessità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Lorusso - Relatore: Di Carlo). Sent. n. 170 del 29 gennaio 2015.

Qualora non ci sia incertezza riguardo al domicilio del destinatario, la mancata indicazione sull'avviso di ricevimento dei motivi circa l'impossibilità di consegna dell'avviso di trattazione non legittima il deposito presso la segreteria della Commissione tributaria, essendo neces-

sario il rinnovo della comunicazione, onde rendere effettiva la conoscenza della data di trattazione dell'udienza.

PROCESSO – Sentenza – Motivazione – Contenuto – Riproduzione delle difese di una delle parti – Difetto di imparzialità del giudice – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Dima). Sent. n. 925 del 27 aprile 2015.

Ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di motivazione della sentenza, ciò che rileva non è la paternità o l'originalità dei contenuti in essa sviluppati, ma se il contenuto sia espressione del potere decisorio e la sua forma espositiva si connoti dei caratteri di logicità e congruenza giuridica. Pertanto, il fatto che la motivazione di un provvedimento giurisdizionale sia, totalmente o parzialmente, costituita dalla copia dello scritto difensivo di una delle parti non è sintomatico di un difetto di imparzialità del giudice, sempre che in tal modo risultino attribuibili al giudicante ed esposte in maniera chiara, univoca ed esaustiva, le ragioni sulle quali la decisione è fondata^{1 2}.

¹ Si veda Cass., sent. n. 642 del 2015.

² Sul tema, si fa ampio rimando allo studio del dott. WALTER CELENTANO, "La motivazione delle sentenze: note sui precetti giuridici di riferimento, sulla struttura della motivazione e sullo stile della stessa", in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2014, pag. 265 e ss..

PROCESSO – Sospensione – Invito al pagamento del contributo unificato – Impugnazione – Pendenza del giudizio – Avviso di irrogazione sanzioni – Legittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. I (Presidente e relatore: La Cava). Sent. n. 2266 dell'11 dicembre 2015.

L'atto di irrogazione di sanzioni per l'omesso versamento del contributo unificato previsto dall'art. 16 del d.p.r. n. 115 del 2002 è legittimamente emesso, ancorché il contribuente abbia impugnato il precedente atto di invito al pagamento contestando la debenza del contributo; né è d'obbligo sospendere il processo introdotto con l'impugnazione del suddetto atto sanzionatorio in attesa dell'esito del giudizio concernente l'an debeat, atteso che la disposizione dell'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992 non prevede siffatta sospensione del processo.

Nota redazionale del dott. Walter Celentano

Come non nutrire almeno... forti perplessità? Ciò che è stato deciso sul punto della sospensione, in base al richiamo del solo art. 39 (“Tanto meno potrebbe prospettarsi l’ipotesi di una sospensione del presente giudizio in attesa dell’esito del giudizio relativo alla debenza del contributo unificato, considerato che tale ipotesi non è prevista dal sistema processuale, ovvero non rientra nelle ipotesi contemplate dall’art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992, norma che la Corte Costituzionale, già con la risalente sentenza n. 31 del 1998, ha dichiarato costituzionalmente legittima nella parte in cui non è prevista la sospensione necessaria nei casi di pregiudizialità interna”), ci riporta infatti ai c.d. fondamentali, non dubitandosi dell’applicabilità al processo tributario della sospensione *ex art. 295 c.p.c.*: vedi i principi giurisprudenziali enunciati dalle seguenti decisioni di legittimità, intervenute ben oltre quell’anno 1998 cui sembrano essersi fermati i nostri giudici.

Cass., sent. n. 18540 del 2010: In tema di contenzioso tributario, accanto alle limitate ipotesi di sospensione del processo, previste dall’art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992, opera anche la fattispecie di sospensione necessaria di cui all’art. 295 c.p.c., applicabile quando sia indispensabile effettuare un accertamento preventivo vincolante idoneo a risolvere, con efficacia di giudicato, l’oggetto della controversia.

Cass., sent. n. 18649 del 2014: Presupposto indefettibile per la legittima adozione del provvedimento di sospensione necessaria del giudizio, *ex art. 295 c.p.c.*, è la pendenza, dinanzi allo stesso o ad altro giudice, di una controversia avente ad oggetto questioni pregiudiziali rispetto a quelle dibattute nel giudizio da sospendere.

Cass., sent. n. 421 del 2014: In tema di processo tributario, tra la controversia che oppone il contribuente all’Agenzia del territorio in ordine all’impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile e quella, instaurata dallo stesso contribuente contro il Comune, avente ad oggetto l’impugnazione della liquidazione dell’ici gravante sull’immobile cui sia stata attribuita la rendita contestata, sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone, ai sensi dell’art. 295 c.p.c. la sospensione del secondo giudizio fino alla definizione del primo con autorità di giudicato, in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, su quella relativa alla liquidazione dell’imposta.

Cass., sent. n. 16615 del 2015: In tema di contenzioso tributario, va cassata con rinvio la sentenza che decida la causa pregiudicata (nella specie, avente ad oggetto il provvedimento d’irrogazione di sanzioni) in base alla decisione, non ancora passata in giudicato, della causa pregiudiziale (nella specie, consistente nell’annullamento dell’accertamento dei maggiori utili della società di capitali, presupposto delle sanzioni applicate), dovendosi, in tale ipotesi, sospendere il processo pregiudicato *ex art. 295 c.p.c.*, atteso che i principi del giudicato esterno consentono di attribuire efficacia riflessa alle sole sentenze definitive.

Riproponiamo qui il concetto di pregiudizialità implicito nella norma dell’art. 295 c.p.c. (ma già lo ricaviamo dalla richiamata Cass. n. 421 del 2014). Cass., sent. n. 26469 del 2011: La sospensione necessaria del processo può essere disposta, a norma dell’art. 295 c.p.c., quando la decisione del medesimo dipenda dall’esito di altra causa, nel senso che questo abbia portata pregiudiziale in senso stretto, e cioè

vincolante, con effetto di giudicato, all'interno della causa pregiudicata, ovvero che una situazione sostanziale rappresenti fatto costitutivo, o comunque elemento fondante della fattispecie di altra situazione sostanziale, sicché occorra garantire uniformità di giudicati, essendo la decisione del processo principale idonea a definire, in tutto o in parte, il “*thema decidendum*” del processo pregiudicato.

PROCESSO – Impugnazioni – Appello – Notifica presso il domicilio eletto in primo grado – Ritualità – Sussiste.

IDEM – Impugnazioni – Termine – Consegna dell'atto all'agente notificatore – Effetti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Bray). Sent. n. 540, parte II, del 13 marzo 2015.

Nel contenzioso tributario, l'elezione di domicilio, conserva la propria efficacia anche nei successivi gradi di giudizio; ne deriva che è rituale la notifica dell'appello presso il domicilio eletto in primo grado¹.

In base al principio di “anticipazione”, la consegna dell'atto di impugnazione all'Agente notificatore implica che gli effetti della notifica, per quanto riguarda il notificante, devono ritenersi realizzati in tale momento, essendo la successiva attività sottratta al controllo ed alla sfera di disponibilità dello stesso richiedente la notifica; pertanto, è da ritenersi tempestivo l'appello consegnato all'Agente notificatore entro i termini per la impugnazione².

¹ Si veda Cass., sent. n. 17067 del 2009.

² Si veda Cass., ord. n. 26053 del 2011.

PROCESSO – Impugnazioni – Appello avverso decisione favorevole al contribuente – Estinzione per inattività delle parti – Passaggio in giudicato della sentenza di primo grado – Consegue.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. I (Presidente: Morlacco – Relatore: Cologno). Sent. n.1948 del 9 novembre 2015.

L'estinzione del processo tributario per inattività delle parti, intervenuta in appello in un giudizio già definito in primo grado con una decisione di fondatezza dell'azione del contribuente, determina la cristallizzazione della situazione giuridica sostanziale definita dalla sentenza

di merito impugnata, in quanto, nel giudizio tributario, in forza del rinvio di cui all'art. 49, d.lgs. n. 546 del 1992, trova applicazione l'art. 338 del c.p.c., secondo cui, in caso di estinzione, per inattività delle parti, del procedimento di impugnazione, si determina l'automatico passaggio in giudicato della sentenza impugnata¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 13808 del 2014.

PROCESSO – Impugnazioni – Giudizio di rinvio – Definitività della decisione emessa dalla Corte di Cassazione – Vizio di legittimità della stessa per la mancata applicazione dello *jus superveniens* – Rimedi.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 1349 dell'11 giugno 2015.

L'“errore di diritto” in cui sia incorsa la Corte di Cassazione per la mancata applicazione di una disposizione di legge (favorevole al contribuente) sopravvenuta tra la deliberazione del provvedimento decisivo e la pubblicazione dello stesso non è rimediabile dal giudice tributario adito successivamente nella controversia insorta tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate che abbia rifiutato l'applicazione della legge sopravvenuta facendo valere la definitività della decisione della Corte.

Nota redazionale del dott. Walter Celentano

Dalla motivazione della sentenza resa dal primo giudice (“La commissione ritiene che l'art. 39 c. 12 del d.l. n. 98 del 2011 innanzi riportato prevede la pendenza della lite alla data dell'1 maggio 2011 e la presentazione della domanda entro il 31 marzo 2012; non prevede altre modalità di perfezionamento della domanda legate a condizioni diverse da quelle elencate. Poiché all'1 maggio 2011... era pendente la lite dinanzi alla Corte di Cassazione, considerato che la istanza-domanda di definizione è stata trasmessa telematicamente il 28 novembre 2011, entro il termine ultimo del 31 marzo 2012; rilevato che la motivazione del diniego (di definizione della lite fiscale) non discende da esplicito disposto normativo ma da una circolare emanata il 15 marzo 2012, data di gran lunga successiva a quella del 28 novembre 2011 in cui è stata trasmessa l'istanza di definizione, la commissione accoglie il ricorso e annulla i provvedimenti di diniego”) non è dato comprendere quale sia stata la vera *ratio decidendi*: se la tempestività della istanza e la pendenza della lite alle date indicate dalla norma di legge, ovvero se l'antiorità della presentazione dell'istanza rispetto alla data di emanazione da parte dell'Agenzia della indicata circolare; quanto meno

non si comprende quale peso abbia avuto, nella decisione di accoglimento del ricorso, il riferimento alla data della circolare. La prima delle due argomentazioni appare, in verità, assai semplicistica giacché ignora la circostanza che alla data di presentazione della domanda di definizione la lite fiscale era stata già decisa, anche se ciò era avvenuto con... “violazione della legge” da parte della Corte, ignorante della legge sopravvenuta prima del deposito del provvedimento decisorio. E in effetti non è agevole sbarazzarsi in maniera così semplicistica di questa situazione processuale, essendoci di mezzo la definitività della sentenza impugnata per cassazione.

Può sembrare a prima vista che sia stata nel giusto la contribuente nel sostenere (con il ricorso al giudice tributario di primo grado) che “*la Corte di Cassazione avrebbe dovuto conoscere, al momento della pubblicazione dell’ordinanza con la quale aveva deciso il suo ricorso, dell’esistenza del d.l che sospendeva le liti fiscali pendenti alla data dell’1 maggio 2011*” ed ancora può sembrare che sia stato nel giusto il nostro giudice della Ctr quando addebita alla Corte di Cassazione un “*errore di diritto*” per non aver rivisto la decisione adottata il 21 giugno 2011 alla luce del sopravvenuto d.l. n. 98 del 6 luglio 2011 e della sopravvenuta legge di conversione n. 111 del 15 luglio successivo, prima del deposito dell’ordinanza decisoria avvenuto il 27 luglio ancora successivo.

Senonché le cose, come sovente accade nel mondo del diritto e dei processi, sono un po’ più complesse.

È vero, infatti, che già con la sent. n. 869 del 1971 era stabilito il principio secondo il quale “*La sentenza acquista esistenza giuridica con la pubblicazione e dalla data di essa pertanto, se nell’intervallo tra la pronuncia e la pubblicazione interviene una legge innovativa che disciplina il rapporto controverso sia sotto il profilo sostanziale sia processuale, il giudice deve ritornare sulla propria decisione per applicare le nuove norme*”. Ma nello specifico – ossia nella disciplina speciale che attiene al caso di specie – la sospensione del giudizio è applicabile “*a domanda*” (v. Cass., sent. n. 22256 del 2011: “In tema di disciplina di definizione delle liti fiscali pendenti ex art. 39, c. 12, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, l’astratta definibilità della lite, per la sussistenza dei presupposti richiesti, non determina l’automatica sospensione del procedimento se ne sia stata fissata la data di trattazione, poiché la precisata statuizione, nel regolare la sospensione, richiama l’art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, prevedendo, in particolare, che “*si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 16, con le seguenti specificazioni: ...c) le liti fiscali che possono essere definite ai sensi del presente comma sono sospese fino al 30 giugno 2012*” e, a sua volta, la previsione richiamata dispone, al c. 6, nella seconda parte del primo inciso, che, “*qualora sia stata già fissata la trattazione della lite nel suddetto periodo*” (da individuarsi, per il combinato disposto con l’art. 39, comma 12, lett. c), in quello intercorrente dalla data di entrata in vigore di questo fino al 30 giugno 2012), “*i giudizi sono sospesi a richiesta del contribuente che dichiara di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo*”). Ancora una volta, dunque, il contribuente deve imputare a se stesso la negligenza non tanto di non aver “segnalato” alla Corte, se pur il ricorso era stato già trattato all’udienza camerale del 21 giugno 2011, la legge sopravvenuta della quale intendeva

avvalersi quanto, e decisamente, di non aver tempestivamente (subito dopo l'entrata in vigore del d.l. n. 98 del 2011 e prima che del provvedimento decisivo fossero avvenuti il deposito e con esso la pubblicazione) presentato alla stessa Corte l'istanza di sospensione. In presenza di tale istanza ci sembra, sulla base dei richiamati principi, che la Corte avrebbe dovuto prendere atto dello *jus superveniens* e "rivisitato" la propria deliberazione. Mancata tale istanza, nessun "errore di diritto" sembra si possa addebitare alla Corte.

Infine, appare senza dubbio alcuno corretta anche la decisione finale della nostra Ctr nella parte in cui dichiara di nulla potere, nemmeno a mezzo di una questione di legittimità costituzionale, rispetto alla situazione determinatasi con la chiusura della controversia in esito alla definitiva consumazione di ogni rimedio d'impugnazione.

PROCESSO – Impugnazioni – Revocazione ordinaria – Art. 395, comma 4, c.p.c. – Errore di fatto – Presupposti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente e relatore: De Palma).
Sent. n. 1266 del 4 giugno 2015.

L'errore di fatto idoneo a dare ingresso alla revocazione ordinaria risiede non nell'erroneo apprezzamento da parte del giudice dell'esito delle prove o degli atti allegati processualmente dalle parti, ma nella falsa percezione del fatto ad onta della realtà processuale fornita dagli atti di causa nella loro oggettività, per cui il fatto, come ricostruito, non corrisponde alla realtà che si presenta – nella sua facile ed immediata apprensione – non solo come incontrovertibile, ma anche come incontrovertibile ed in particolare quando il giudice ha motivato la propria decisione sulla base di una omissione, in realtà mai verificatasi.

PROCESSO – Misure cautelari – Pendenza del giudizio per cassazione – Sospensione dell'accertamento – D.lgs. n. 156 del 2015 – Presupposto.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente e relatore: L'Abbate).
Ord. n. 217 del 29 febbraio 2016.

Su istanza del contribuente che, dopo aver proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza di secondo grado, chiede la sospensione dell'esecuzione dell'atto di accertamento, la Commissione tributaria regionale è tenuta a rilevare il solo richiesto presupposto della gravità e irreparabilità del danno che potrebbe derivare dall'esecuzione e non

anche quello della fondatezza o meno dell'impugnazione, giudizio riservato alla Suprema Corte.

Nota redazionale del dott. Walter Celentano

Nulla da obiettare a che il legislatore del d.lgs. n. 156 del 2015 abbia voluto introdurre nel d.lgs. n. 546 del 1992 norme autonome, proprie per il processo tributario per disciplinare la sospensione dell'esecutività delle sentenze in grado di appello (art. 52) e nella pendenza del processo di cassazione (art. 62 *bis*) anche se, allo scopo, sarebbe stata sufficiente la disposta eliminazione dal testo dell'art. 49 delle parole "escluso l'art. 337" – eliminazione che avrebbe reso immediatamente applicabili tutte le norme del processo civile (gli artt. 283, 373 in particolare) richiamate da quell'art. 337 c.p.c.. Ma l'introduzione (artt. 52 e art. 62 *bis* primo comma, secondo periodo) della possibilità che, nella pendenza dei giudizi di appello e di cassazione, sia disposta anche la sospensione dell'esecutività dell'atto, merita qualche considerazione di ordine sistematico, proprio dal punto di vista della coerenza del sistema.

Teniamo a parte, innanzitutto, la previsione dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992: in quel momento l'atto è ancora in vita, e dunque si giustifica che oggetto della cautela processuale sia proprio l'atto, quali che siano state le ragioni, i motivi del ricorso (limitati a vizi formali ovvero estese al merito della pretesa tributaria di cui l'atto è espressione).

Nel corso del processo, nel suo svolgimento per gradi, secondo il sistema delle impugnazioni, la situazione è diversa.

Chi scrive segue l'idea (recepita anche dalla giurisprudenza più recente: Cass. n. 26157/2013, Cass. n. 18037/2008, 6918/2013, n.13034/2012) che l'oggetto del processo tributario si diversifica secondo il tipo di vizio dedotto, cosicché la natura del processo stesso si diversifica, a sua volta, tanto per la materia che ne costituisce l'oggetto quanto per il contenuto della sentenza e per l'efficacia processuale di questa: esso sarà a) di mera impugnazione dell'atto (un'azione di annullamento) e darà luogo ad una pronuncia costitutiva di mero annullamento allorché siano stati dedotti soltanto vizi formali dell'atto impositivo; esso sarà invece b) di impugnazione-merito (un'azione di accertamento negativo circa la fondatezza della pretesa tributaria) quando siano stati dedotti vizi sostanziali concernenti proprio il rapporto e l'obbligazione tributaria (ad es., la rilevanza giuridica dei fatti materiali controversi, la qualificazione giuridica delle situazioni rilevanti per l'imposizione, il quantum dell'imposta dovuta, e la stessa esistenza del presupposto dell'imposizione etc.). In tale ultimo caso, il processo avrà ad oggetto la legittimità sostanziale della pretesa tributaria, per gli aspetti cui si riferiscono i motivi di ricorso, e sarà definito con una sentenza (recante in sé un contenuto di accertamento) che si sostituirà (v. tutta la giurisprudenza dianzi richiamata) in ogni caso all'atto impugnato, quand'anche il suo dispositivo esprimesse non più che un rigetto (per infondatezza) del ricorso, giacché tale dispositivo esprime pur sempre l'infondatezza delle contestazioni mosse dal ricorrente e la legittimità sostanziale dell'atto impositivo.

Ecco dunque che la sospensione dell'atto, possibile dopo il d.lgs. n.156 del 2015, secondo gli artt. 52 e 62 *bis* non potrà riguardare – ad avviso di chi scrive – se non

l'ipotesi considerata ed illustrata sub a) che precede; non anche l'altra sub b) giacché in questa, le sentenze intervenute in primo grado e in grado di appello avranno sostituito l'atto impositivo impugnato onde l'eventuale provvedimento di sospensione cautelare non potrà riguardare che le sentenze medesime (la loro efficacia esecutiva).

Nel caso di specie, l'atto impositivo (avviso di accertamento) aveva riguardato le imposte irpef, irap ed iva ed era stato emesso in conseguenza di una rettifica del reddito di lavoro autonomo per effetto di maggiori compensi accertati in via presuntiva; il ricorso del contribuente aveva riguardato il merito dell'atto impositivo e le intervenute sentenze erano state di parziale accoglimento del ricorso (in primo grado, con intervento proprio sulla determinazione del reddito imponibile) e di rigetto dell'appello (conferma della sentenza impugnata) sicché, se sono corrette le premesse, è stata disposta la sospensione di qualcosa (l'atto di accertamento inizialmente impugnato) che più non esisteva.

PROCESSO – Estinzione per mancata riassunzione – Prescrizione del diritto – Disciplina – Art. 2945, terzo comma, c.c. – Applicabilità.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente e relatore: Pecoriello).
Sent. n. 634 del 21 marzo 2016.

Anche nel caso di estinzione del giudizio tributario (art. 63, secondo comma, d.lgs. n. 546 del 1992, che ha formulazione pressoché identica all'art. 393 c.p.c.), la prescrizione del diritto è regolata dal disposto dell'art. 2945, terzo comma, del codice civile, che è norma di diritto sostanziale applicabile a qualsiasi processo, individuandosi l'iniziale atto interruttivo nell'originario avviso di accertamento impugnato dal contribuente; a partire da tale atto va computato il nuovo periodo prescrizione.

Nota redazionale del dott. Walter Celentano

Sulla prescrizione del credito di imposta

La decisione della Ctp di Foggia ruota intorno alla norma del terzo comma dell'art. 2945 c.c..

1. La ctp così motiva: “la mancata riassunzione del processo, dopo la sentenza di cassazione con rinvio, produce l'estinzione dell'intero processo (art. 63, c. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992), fa venire meno il cosiddetto effetto permanente della prescrizione” (art. 2945, c. 2, c.c.) e dunque *lascia il vuoto dietro di sé* (così Cass., sent. n. 22368 del 2015);

“...oltre che per il chiaro disposto normativo (che non esclude l'applicazione dell'art. 2945 c. 3 c.c. anche al processo tributario)... tale norma è sicuramente applica-

bile anche nel caso in cui un intero processo tributario si estingua per omessa riassunzione”;

“la natura impugnatoria del processo tributario è perfettamente compatibile con la previsione dell’art. 2945, c. 3, c.c.”;

“non può essere il luogo (processo tributario, processo civile del lavoro, processo ordinario civile, ecc.) che determina l’applicazione o meno dell’art. 2945, c. 3, c.c.” sicché “se ne deve dedurre che detta regola è sganciata dal tipo di processo o dalla sua struttura”;

“si può quindi concludere che il decidere... di non esercitare il diritto-dovere della riassunzione a seguito di cassazione con rinvio, espone al rischio del decorso del tempo... da calcolarsi secondo la regola dell’art. 2945, c. 3, c.c., che non è una regola processuale... ma è una regola sostanziale che torna applicabile a qualsiasi processo”;

“per tornare al presente giudizio, è evidente che tra la data della notifica dell’originario avviso di accertamento e la notifica della cartella di pagamento ora impugnata sono trascorsi più di dieci anni e, *in mancanza di atti interruttivi sostanziali della prescrizione*, il diritto di credito dell’A.f. deve essere dichiarato prescritto”.

2. È lecito nutrire qualche dubbio sulla correttezza della soluzione, che è basata sull’enunciato di quel *terzo comma* preso, però, come una massima a sé stante, avulsa dall’intero contesto normativo all’interno del quale esso gioca il suo ruolo.

Riportiamo in premessa i referenti normativi e giurisprudenziali nella questione oggetto della sentenza: d.lgs. n. 546 del 1992, art. 63, c. 2: “*Se la riassunzione non avviene entro il termine... l’intero processo si estingue*”; c.c. art. 2935: “*La prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere*”; c.c. art. 2945 c.3: “*Se il processo si estingue, rimane fermo l’effetto interruttivo e il nuovo periodo di prescrizione comincia dalla data dell’atto interruttivo*”; Cass., sent. n. 21143 del 2015 : L’estinzione del processo tributario all’esito della cassazione con rinvio della sentenza di merito e dell’omessa riassunzione del giudizio comporta la definitività dell’avviso di accertamento che ne costituisce l’oggetto.

Occorre muovere dal testo dell’art. 2934 c.c. e ricordare che ad estinguersi per prescrizione è il *diritto* e che l’estinzione per prescrizione si fonda sull’inerzia del titolare, che nei rapporti giuridici di tipo obbligatorio, è il creditore.

Come si fa ad evitare l’estinzione per prescrizione? Esercitando il diritto oppure interrompendo altrimenti, il corso della prescrizione.

In qual modo il titolare (il creditore) può interrompere il corso della prescrizione?

Ce lo dice l’art. 2943: la prescrizione è interrotta – tra l’altro, per quello che qui interessa – a) *primo comma*, dall’atto con il quale si inizia un giudizio, b) *secondo comma*, dalla domanda proposta nel corso di un giudizio.

Quali effetti (art.2945 c.c.) produce, in via generale, l’interruzione? L’inizio di un nuovo decorso del tempo di prescrizione.

Quali effetti particolari produce l’interruzione se è avvenuta *mediante uno degli atti indicati dai primi due commi dell’art. 2943*? Ce lo dice lo stesso art. 2945, *secondo comma*: la prescrizione non corre fino (effetto permanente) al momento in cui

passa in giudicato la sentenza che definisce il giudizio; *terzo comma*: se il processo si estingue, rimane fermo l'effetto (istantaneo) interruttivo determinato dall'atto di promovimento del giudizio o da quella "domanda proposta nel corso del giudizio" e il nuovo periodo di prescrizione comincia dalla data dell'atto interruttivo.

Ma, appunto, qual è questo atto interruttivo?

La norma non può che riferirsi ad uno di quei due atti di cui parla il *secondo comma* dell'art. 2945, rinviano al precedente 2943, cioè, a) l'atto con il quale il titolare del diritto ha dato inizio ad un giudizio e b) la domanda proposta nel corso di un giudizio.

Ma questi, nella inequivocabile logica delle norme, sono, e possono essere, soltanto atti del titolare del diritto, cioè, nei rapporti obbligatori, atti del creditore: è lui il soggetto dell'atto che promuove il giudizio ed è lui il soggetto di quell'atto (a contenuto sostanziale di esercizio del diritto di credito) che nel corso del giudizio può (secondo la sua posizione sostanziale nel rapporto di credito) proporre una domanda.

Spiega, invero, un antico manuale (del Messineo) che "il periodo di inerzia, che abbia cominciato a decorrere, resta *interrotto da* alcuni atti provenienti dal titolare del diritto soggettivo, a cui *carico* la prescrizione è iniziata..." e ancora, proprio ad esplicazione della regola posta dal terzo comma dell'art. 2945 c.c., che "l'estinzione del processo non può togliere (*a posteriori*) significato alla volontà interruttiva manifestata con l'atto che inizia il giudizio".

Dunque, ci sentiamo di concludere sul punto in questi termini: perché le norme "funzionino" occorre che in ciascun caso concreto si riproduca la fattispecie sottintesa dalle norme stesse; e dunque, occorre che sia stato il titolare del diritto ad interrompere la prescrizione mediante uno di quei due atti; nel caso di rapporto obbligatorio, che sia stato il creditore a promuovere il giudizio o a proporre, nel corso di questo, una domanda avente il contenuto sostanziale di atto di esercizio del diritto di credito, alla quale è appunto connesso l'effetto interruttivo.

Ma questa fattispecie non è quella che dà luogo a quel particolare sottotipo di processo impugnatorio che vede come *attore* (colui che dà inizio ad un giudizio) il debitore d'imposta, onde l'effetto istantaneo dell'interruzione non può essere ricondotto né al ricorso con il quale il debitore ha impugnato l'atto del creditore (che è l'A.f.) né all'atto dell'Amministrazione (l'avviso di accertamento) impugnato dal debitore, perché quest'ultimo atto non si identifica in quello sulla cui tipologia (atti di esercizio giudiziale del diritto) sono costruite le norme degli artt. 2943 e 2945 c.c..

Altro potrebbe certamente dirsi per diversi tipi di processo impugnatorio (es. pure nell'ambito del rapporto tributario: l'impugnazione del provvedimento che abbia negato un preteso credito o rimborso d'imposta).

E dunque, non ci sembra sufficiente argomentare nel senso della compatibilità della norma del terzo comma dell'art. 2945 con il processo impugnatorio, perché – crediamo – occorre piuttosto aver riguardo alla posizione sostanziale delle parti nel rapporto e individuare quella delle due che si trovi nella stessa situazione per la quale la norma ha disposto.

2.1. Altra obiezione al costruito della Ctp (che proponiamo, allo scopo di dimostrare come ai nostri giudici sia mancato un approccio sistematico non soltanto della disciplina civilistica ma anche, e proprio, delle peculiarità caratteristiche del rappor-

to d'imposta): durante il corso del processo quale altro "atto interruttivo sostanziale della prescrizione" (così la sentenza) avrebbe potuto porre in essere l'A.f. dopo la notifica dell'avviso di accertamento, la cui mancanza la Ctp ha sottolineato? Assai difficile immaginarlo: un altro avviso di accertamento, una intimazione a pagare l'imposta, una cartella di pagamento... una lettera del direttore dell'Agenzia? E perché mai l'Amministrazione avrebbe dovuto farlo e su quale fondamento giuridico?

Deve infatti considerarsi, *per un verso*, che l'atto del creditore idoneo ad interrompere la prescrizione (art. 2943 quarto comma) dev'essere tale che valga a costituire in mora il debitore (art. 1219 c.c.), deve cioè consistere, sotto il profilo oggettivo nella esplicitazione della pretesa, ossia, nella intimazione o richiesta scritta di adempimento idonea a manifestare l'inequivocabile volontà del titolare del credito di far valere il proprio diritto nei confronti del soggetto indicato, con l'effetto sostanziale, appunto, di costituirlo in mora; e, *per altro verso*, che il rapporto di imposta si svolge e trova attuazione in tutte le sue fasi attraverso atti tipici e formali.

3. Verosimilmente la questione all'esame merita tutt'altra impostazione, muovendo dal negare – questa volta sulla base di considerazioni per così dire istituzionali – che all'avviso di accertamento possa riconoscersi la natura di atto inizialmente interruttivo di una prescrizione, al quale riconnettere il nuovo decorso del termine prescrizionale dopo l'estinzione del processo.

In via generale può osservarsi, sulla scia della dottrina specialistica, come l'ambito di applicabilità dell'istituto della prescrizione si sia progressivamente ristretto a cagione di una particolarità che ha segnato, negli ultimi decenni, l'evoluzione della legislazione tributaria, appunto nel senso della "progressiva sostituzione dei termini di prescrizione con termini di decadenza", rispondente all'esigenza di dare certezza, entro termini brevi "alla definizione del rapporto obbligatorio d'imposta". E già la più antica dottrina (vedi Zanobini, Corso di diritto amministrativo vol. quarto, del 1958) distingueva tra "la prescrizione relativa all'esercizio della potestà tributaria, ossia all'accertamento dell'imposta, da quella che concerne direttamente l'obbligazione" osservando che la prima era da "designare come decadenza" distinta dalla "prescrizione del credito d'imposta, regolata dal codice civile".

Altri (v. segnatamente Fregni "Obbligazione tributaria e codice civile", pag. 347 e ss.), sulla premessa che "le norme del c.c. debbono essere poste a raffronto con la disciplina dell'obbligazione tributaria al fine di individuarne la possibilità di applicazione" e che "in generale le leggi tributarie indicano espressamente un termine di prescrizione, diverso da quello del c.c., così che le esigenze di integrazione con le norme del c.c. risultano ancora più circoscritte", osservano come "nel settore delle imposte dirette (e dei tributi locali) hanno sempre operato ed operano termini di decadenza per l'accertamento e per la riscossione" di modo che, "impedite tali decadenze e messa in opera l'iscrizione a ruolo di quanto dovuto al fisco, solo dopo ciò diviene operante il termine decennale di prescrizione del credito tributario".

Decadenza e prescrizione operano entrambe nell'ambito del rapporto d'imposta ma diversamente: a regolare, la prima l'attività di accertamento e liquidazione dell'imposta, la seconda la riscossione del credito, una volta che questo abbia un suo titolo certo e definitivo.

Nella giurisprudenza si vedano per detta distinzione, tra le tante, le pronunce Cass. n. 6617 del 2011, n. 8380 del 2013, n. 1974 del 2015, proprio in relazione ai diversi termini di decadenza e di prescrizione. In tema di imposta di registro, si vedano gli artt. 76 (decadenza dell'azione della finanza) e 78 (prescrizione del credito d'imposta) del d.p.r. n. 131 del 1986. In tema di imposte dirette, la norma dell'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973 pone termini di decadenza per l'attività di accertamento fissando i termini entro i quali, a pena di decadenza, appunto, l'avviso debba essere notificato.

La norma dell'art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973 stabilisce i termini entro i quali deve farsi luogo alla riscossione delle imposte iscritte a ruolo e al primo comma lett. c) testualmente dispone che la riscossione debba aver luogo, con la notifica della cartella di pagamento, "entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo".

La prescrizione del credito d'imposta seguirà dunque tali operazioni soggette a termini di decadenza e comincerà a decorrere dalla notifica degli atti che rendono esigibile il credito e tale sicuramente non è, nella materia delle imposte dirette, l'avviso di accertamento. Questo perché dovrà necessariamente distinguersi tra l'attività (dell'A.f.) di accertamento dell'imponibile e di connessa liquidazione dell'imposta, soggetta ai previsti termini di decadenza e la successiva attività volta alla riscossione del credito d'imposta, soggetta ai termini di prescrizione.

4. Alla luce di queste considerazioni, sembrerebbe giuridicamente corretta la tesi sostenuta nel giudizio dall'A.f. (riportata nella sentenza) che la prescrizione iniziava il suo corso dalla scadenza del termine per la riassunzione del processo a seguito della sentenza (di cassazione con rinvio) emessa dalla Corte di legittimità. Ed invero, proprio nella scadenza di quel termine si sarebbe potuto e dovuto individuare il giorno in cui essa avrebbe potuto far valere il suo diritto (ossia porre in riscossione quello che ormai era il suo credito d'imposta) secondo la regola dell'art. 2935 c.c.. Solo a partire da quel momento, infatti, l'A.f. avrebbe potuto porre in esecuzione l'originario avviso di accertamento, atteso che proprio per effetto dell'estinzione del processo, detto avviso di accertamento era divenuto definitivo ed inoppugnabile e dunque tale da assumere (ora e non prima) la natura di titolo legittimante la riscossione di un credito d'imposta.

E del resto, ove l'avviso di accertamento non fosse impugnato nel termine indicato dall'art. 21 n.1 del d.lgs. n. 546 del 1992, non è dubbio che il *dies a quo* della prescrizione decorrerebbe non già dal giorno della notifica dell'avviso bensì, certamente, dal giorno in cui l'accertamento fosse divenuto definitivo (e dunque titolo per l'esigibilità del credito d'imposta), ossia dal giorno di scadenza del termine per l'impugnazione.

Su quale fondamento formuliamo questa conclusione?

Il termine di prescrizione inizia a decorrere "dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere" (art. 2935 c.c.) ossia – nell'ambito del rapporto tributario – dal giorno in cui il credito d'imposta può essere riscosso perché divenuto esigibile; la riscossione non può aver luogo, (normalmente, salvo il disposto dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992: riscossione in pendenza del giudizio) se non sulla base di un accertamento divenuto definitivo: il che avviene o all'esaurimento del contenzioso nel quale il contribuente sia rimasto soccombente e dunque sulla base del titolo giudiziale, (Cass., sent.

n. 21623 del 2015 e n. 20153 del 2014) ovvero per la mancata instaurazione del contenzioso alla scadenza, appunto, del termine per l'impugnazione (Cass. n. 4574 del 2015, nn. 9158 e 701 del 2014).

4.1 È appena il caso di aggiungere che, se diversamente avviene per le imposte che si riscuotono (riscuotevano) a mezzo dell'*ingiunzione fiscale* (r.d. n. 639 del 1910), ciò è perché tale ingiunzione cumula in sé, assieme alla natura di atto amministrativo di autoaccertamento e di autotutela della P.a., le caratteristiche del titolo esecutivo e del precetto, onde essa ha valenza giuridica di atto di costituzione in mora, idoneo ad interrompere il corso della prescrizione con effetto istantaneo, ai sensi dell'art. 2943 u.c. c.c., caratteristiche queste che non possono essere riconosciute, per le ragioni dinanzi argomentate, all'iniziale avviso di accertamento.

Da quest'ultimo non potrà mai decorrere (riprendere a decorrere) il termine di prescrizione, per la decisiva ragione che prima di esso non v'è nessun tempo di prescrizione rispetto al quale esso possa configurarsi come atto interruttivo nel senso di cui all'art. 2945 terzo comma c.c..

PROCESSO – Giudizio di ottemperanza – Esperibilità anche nei confronti dell'Agente della riscossione – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Bray). Sent. n. 542 del 13 marzo 2015.

Il giudizio di ottemperanza è proponibile non solo nei confronti della Pubblica amministrazione, ma anche nei confronti dell'Agente della riscossione, in quanto, l'art. 22 della legge n. 241 del 1990 equipara alla prima qualunque soggetto (anche di diritto privato) limitatamente alla propria attività di pubblico interesse ed il successivo art. 23 estende il diritto di accesso anche agli incaricati di pubblico servizio.

PROCESSO – Giudizio di ottemperanza – Atto di messa in mora – Forma.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente e relatore: Solimando). Sent. n. 175 del 29 gennaio 2015.

La disposizione dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992 va intesa nel senso di una prescrizione di forma a carattere tassativo, sicché ad essa non si conforma l'invio a mezzo di posta raccomandata di un "sollecito di rimborso" in luogo del prescritto atto di messa in mora, con la conseguenza che il (successivamente) proposto ricorso introduttivo del giudizio di ottemperanza è da dichiararsi inammissibile.

RISCOSSIONE

RISCOSSIONE – Soggetti – Società affidataria del servizio – Delega ad Equitalia s.p.a. – Legittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Caracciolo – Relatore: D’Andrea). Sent. n. 564 del 13 marzo 2015.

La società che gestisce il servizio rifiuti può essere legittimamente investita, con deliberazione del consiglio comunale, della riscossione dei connessi tributi ed è legittimata ad affidare direttamente il servizio di riscossione ad Equitalia s.p.a., non sussistendo alcuna violazione dell’obbligo del procedimento ad evidenza pubblica (art. 3, comma 25, del d.l. n. 203 del 2005) stante, in tema di servizio di riscossione, la disciplina transitoria vigente sino al 31 dicembre 2010 (che salvaguardia i rapporti posti in essere, indipendentemente dalle prescelte modalità di effettuazione del servizio) ed essendo fissata la necessità della suddetta procedura ad evidenza pubblica con decorrenza dall’1 gennaio 2011.

RISCOSSIONE – Prescrizione del credito – Cartella di pagamento – Effetto novativo – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Di-ma). Sent. n. 1460 del 23 giugno 2015.

Con la formazione della cartella di pagamento si concretizza un effetto novativo delle distinte obbligazioni nascenti originariamente da separati titoli (e/o causali) di credito, di tal che con la formazione del ruolo, le diverse voci vengono inglobate in un unico ruolo da cui non è possibile scorporare le singole voci originarie. Ne deriva che non sono più operanti le scadenze delle singole imputazioni originarie e i termini di prescrizione previsti per ciascuno dei crediti iscritti a ruolo, bensì l’ordinaria prescrizione decennale, con decorrenza unitaria dalla notifica della cartella esattoriale, per l’unico credito nel quale sono confluite le singole voci, tanto in ossequio anche al principio di certezza delle situazioni giuridiche.

RISCOSSIONE – Prescrizione del credito – Sanzioni – Riscossione mediante cartella di pagamento – Mancata impugnazione – Termine applicabile.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Digirolamo). Sent. n. 2087 del 7 ottobre 2015.

La cartella di pagamento emessa per la riscossione di sole sanzioni e divenuta definitiva per mancata impugnazione, non può essere considerata alla stregua di un provvedimento giurisdizionale, così che, anche sulla base di consolidati principi giurisprudenziali, il diritto che la stessa incorpora è soggetto non già alla prescrizione decennale dell'actio iudicati, bensì al termine quinquennale previsto dall'art. 20 del d.lgs. n. 472 del 1997 in tema di sanzioni tributarie¹.

¹ Si veda Cass. SS.UU., sent. n. 25790 del 2009 e Cass., sent. n. 11380 del 2012.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Prescrizione – Credito erariale – Art. 2948, n. 4 c.c. – Applicazione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Mangialardi – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 1783 dell'1 settembre 2015.

Sia per i tributi locali (concessione di suolo pubblico, uso di passo carribile, smaltimento di rifiuti...), ove a fronte della prestazione di un servizio continuativo sorge l'obbligo "periodico" di corrispondere una somma di danaro, che per i tributi erariali (imposte dirette ed iva), ove l'imposta, derivante da una generica previsione legislativa che stabilisce regole valide ed efficaci per ogni anno futuro, deve essere pagata "periodicamente" (pagamento periodico annuale), la prescrizione del credito è quinquennale ai sensi dell'art. 2948 n. 4 del c.c..

Nota redazionale del dott. Walter Celentano

Proprio su una questione di carattere generale, di sistema, la sentenza si pone in consapevole contrasto con la consolidata giurisprudenza di legittimità (Cass., sentt. nn. 701/2014, 17197/2012, 4283/2010, 2941/2007, 18432/2005, 4271/2003, SS.UU., sentt. nn. 10955/2002 e 9295/1993), secondo la quale l'enunciazione dell'art. 2948 n. 4 c.c. "tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi" ha riferimento alle obbligazioni periodiche e di durata caratterizzate da una *causa debendi* continuativa, sicché, come non trova applicazione nei casi di prestazioni unitarie suscettibili di esecuzione così istantanea come differita o ripartita, in cui, cioè, è o può

essere prevista una pluralità di termini successivi per l'adempimento di una prestazione che sia però strutturalmente eseguibile anche *uno actu* (con riferimento alle quali opera la prescrizione decennale contemplata dall'art. 2946 c.c.), allo stesso modo non può trovare applicazione per le obbligazioni tributarie le quali, stante l'autonomia dei singoli periodi di imposta e delle relative obbligazioni, non possono essere considerate come "prestazioni periodiche", derivando il credito anno per anno da una nuova ed autonoma valutazione riguardo alla sussistenza dei presupposti impositivi.

Gli argomenti che la pronuncia dei nostri giudici offre per giustificare l'abbandono non soltanto di tale consolidato indirizzo della giurisprudenza di legittimità, della cui correttezza giuridica non consta che i giudici di merito abbiano mai dubitato, ma altresì del concetto stesso di autonomia di ciascuna obbligazione tributaria tradizionalmente elaborato dalla dottrina specialistica e recepito in sede legislativa ora dall'art. 7 comma 1 del vigente tuir (il cui testo, letto bene e nell'intera sua formulazione, recita "*l'imposta è dovuta per anni solari a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma*") sono affidati, oltre che all'uso dell'avverbio "inopinatamente", riferito alla Cass. n. 2941 del 2007 nella parte in cui questa ha escluso per le obbligazioni tributarie la ricorrenza di una *causa debendi* continuativa, alle seguenti osservazioni: a) "nei tributi locali a fronte di una "teorica" prestazione di un servizio continuativo, sorge l'obbligo periodico di corrispondere una somma... che in tanto si giustifica in quanto anno per anno il corrispondente servizio viene erogato, né è necessario per ogni singolo periodo contributivo un riesame dell'esistenza dei presupposti impositivi che permangono fino alla verifica di un mutamento obiettivo della situazione di fatto giustificante il servizio, né il corrispettivo potrebbe dall'utente essere corrisposto in unica soluzione, in quanto *ab inizio* non determinato e non determinabile, né nell'entità né nella durata"; b) "anche nelle imposte erariali (che non prevedono una specifica disposizione normativa sulla prescrizione) si verifica un pagamento periodico annuale, come riferisce l'art. 2948, n. 4 c.c., giacché dall'art. 7 del d.p.r n. 917 del 1986 ("*l'imposta è dovuta per anni solari*") discende che, sia pure in presenza dei relativi presupposti, l'imposta diretta deve essere pagata "periodicamente" a seguito di una generale previsione legislativa che stabilisce regole valide ed efficaci per ogni anno futuro".

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Aggio della riscossione – Aiuto di stato – Contrasto con la normativa comunitaria – Disapplicazione della normativa statale – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Urbano – Relatore: Digirolamo). Sent. n. 214 del 30 gennaio 2015.

L'aggio o compenso esattoriale previsto dall'art. 17 del d.lgs. n. 112 del 1999 costituisce un aiuto di stato che si pone in contrasto con l'art. 107 del trattato di funzionamento dell'Unione europea, il quale stabilisce che sono incompatibili con il mercato comune gli aiuti concessi

dagli stati, sotto qualsiasi forma, che favorendo alcune imprese, falsino o minaccino di falsare la concorrenza. Infatti, l'aiuto è qualsiasi vantaggio concesso a favore di alcuni soggetti d'impresa, ossia di natura selettiva, senza alcuna contropartita o con una contropartita minima e non proporzionata all'effettivo vantaggio ricevuto o ad un'impresa incaricata di pubblici servizi per remunerarla dell'incarico svolto. La normativa statale attribuisce all'impresa Equitalia s.p.a. un sussidio statale facendole conseguire un vantaggio economico che, considerata la sua normale attività, è da ritenere che non conseguirebbe, quanto meno nella misura concessa, in quanto il compenso di riscossione è posto a carico del contribuente ed è destinato alla remunerazione del servizio prestato da Equitalia s.p.a. a prescindere dall'effettivo costo sostenuto, sicché esso costituisce "parte integrante di una misura di aiuto", sussistendo un vincolo di destinazione tra il tributo e l'aiuto in forza della normativa nazionale pertinente, atteso che attraverso l'imposizione del tributo ed il suo gettito viene necessariamente effettuato il finanziamento dell'aiuto. Equitalia s.p.a. costituisce impresa agli effetti del diritto comunitario della concorrenza, atteso che riveste la forma di società commerciale e, ai sensi del proprio statuto sociale, persegue una finalità lucrativa nell'attività della riscossione delle imposte per conto dello stato, ossia esercita un'attività economica. Ne deriva che deve essere disapplicata la normativa statale relativa all'aggio esattoriale.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica dell'atto presupposto – Difetto di motivazione – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Sasso). Sent. n. 701 del 9 marzo 2015.

La cartella esattoriale, che non costituisca il primo e unico atto con cui si esercita la pretesa tributaria, essendo stata preceduta dalla notifica di altro atto impositivo, non può essere annullata per vizio di motivazione anche qualora non contenga la indicazione della applicazione del principio del favor rei della sanzione applicata. Ciò in quanto trattasi di elementi riportati nell'atto presupposto conosciuto ed autonomamente impugnato dal contribuente¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 3485 del 2014 e ord. n. 27455 del 2013.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Obbligo di motivazione – Contenuto.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Dima). Sent. n. 1799 del 2 settembre 2015.

È carente di motivazione la cartella di pagamento che sia priva degli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione ed esplicitare adeguatamente il proprio diritto di difesa, in quanto la cartella che non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, dev'essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo. L'obbligo di motivazione può essere assolto per relationem ad altro atto che costituisca il presupposto dell'imposizione del quale, tuttavia, devono essere indicati gli estremi.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Indicazione di un omesso o carente versamento – Difetto di motivazione – Sussiste – Nullità della cartella – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Gargano). Sent. n. 2804 del 4 agosto 2015.

Anche la cartella di pagamento, al pari di ogni provvedimento amministrativo secondo i principi generali indicati dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990, deve chiarire le ragioni dell'iscrizione a ruolo, per consentire all'interessato di verificare se sussistono i presupposti per tale iscrizione e di potersi difendere efficacemente in giudizio. La semplice indicazione di un omesso o carente versamento non costituisce adeguata motivazione di una pretesa fiscale¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 20211 del 2013.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Motivazione – Interessi – Indicazione dei giorni applicati – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Aiello). Sent. n. 2136, parte I, del 14 ottobre 2015.

La cartella di pagamento, al fine di far comprendere la congruità della

richiesta degli interessi, deve contenere l'indicazione dei giorni presi in considerazione per il relativo calcolo; in mancanza, né il contribuente né il giudice potrebbe rilevare un eventuale errore dalla lettura dell'atto.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Iscrizione a ruolo interessi – Calcolo – Specificazione dei giorni – Mancanza – Difetto di motivazione – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Aiello – Relatore: Stragapede). Sent. n. 1313 dell'8 giugno 2015.

È illegittima l'iscrizione a ruolo degli interessi, per difetto di motivazione, se nella relativa cartella di pagamento, oltre all'importo di riferimento e al tasso applicato, non sono stati specificati i giorni presi in considerazione per il relativo calcolo. Il contribuente, infatti, deve essere messo in grado di conoscere se è stato considerato il giorno iniziale e/o il giorno finale e, quindi, se la somma dei giorni presi in considerazione dall'ufficio è stata determinata correttamente.

RISCOSSIONE – Intimazione di pagamento – Singole percentuali e modalità di calcolo degli interessi – Omissione – Difetto di motivazione – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente e relatore: Solimando). Sent. n. 176 del 29 gennaio 2015.

In tema di riscossione è nulla l'intimazione di pagamento che non riporti le singole percentuali e le modalità di calcolo degli interessi e dei compensi, ma ne riporti soltanto l'ammontare complessivo. La stessa, infatti, non soddisfa l'obbligo di motivazione ex art. 7 della legge n. 212 del 2000, impedendo al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 7056 del 2014.

RISCOSSIONE – Intimazione di pagamento – Implicita revoca della rateizzazione – Specifica motivazione – Necessità – Difetto – Nullità dell'intimazione – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Durante – Relatore: Liuzzi). Sent. n. 863 del 16 marzo 2015.

I principi di collaborazione e correttezza nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, nonché il disposto dell'art. 7, primo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente, impongono che l'atto con il quale viene intimato il pagamento dell'intero debito tributario sia congruamente motivato con la specifica enunciazione delle ragioni che hanno indotto l'Amministrazione a revocare la rateizzazione del debito stesso concessa in precedenza. In difetto di tale motivazione, l'atto di intimazione è affetto da nullità.

RISCOSSIONE – Misure cautelari – Iscrizione di ipoteca – Diritto al contraddittorio – Obbligo di informazione preventiva – Necessità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente e relatore: Tomasicchio). Sent. n. 1433 del 30 aprile 2015.

È nulla l'iscrizione di ipoteca qualora non venga osservato l'obbligo di informazione preventiva, in quanto il diritto al contraddittorio rappresenta un principio generale da applicare a qualsiasi procedimento amministrativo e tributario, anche in epoca precedente al d.l. n. 70 del 2011¹.

¹ Si veda, Cass., SS.UU., sent. n. 19667 del 2014.

RISCOSSIONE – Misure cautelari – Iscrizione di ipoteca – Contraddittorio preventivo – Necessità.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Gargano) Sent. n. 478 del 11 febbraio 2016.

La comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria è illegittima se non preceduta dall'attivazione del contraddittorio, per violazione del principio di collaborazione con il contribuente e del principio di buona fede, previsti dall'art. 10, comma 1, della legge n. 212 del 2000 (Statuto

dei diritti del contribuente). Il contraddittorio endoprocedimentale, alla luce della più recente giurisprudenza di legittimità e della Corte di giustizia europea, costituisce principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario, che deve essere attuato anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa.

RISCOSSIONE – Misure cautelari – Iscrizione ipotecaria – Esecuzione sui beni costituenti il fondo patrimoniale – Illegittimità ex art. 170 c.c. – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sex. XXVIII (Presidente: Di Paola – Relatore: Bruni). Sent. n. 369 del 20 febbraio 2015.

In ipotesi di iscrizione di ipoteca ex art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 su beni facenti parte del fondo patrimoniale familiare, ai fini della declaratoria della illegittimità ex art. 170 c.c., è onere del contribuente dimostrare sia la estraneità del debito ai bisogni della famiglia, sia la conoscenza di detta estraneità da parte dell'Agente della riscossione.

RISCOSSIONE – Misure cautelari – Iscrizione ipotecaria – Immobili conferiti in fondo patrimoniale – Opponibilità all'attività del creditore – Estraneità del debito ai bisogni della famiglia – Onere della prova in capo al contribuente – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXII (Presidente: Carabba – Relatore: De Risi). Sent. n. 637 del 5 marzo 2015.

In tema di iscrizione di ipoteca legale eseguita su immobili conferiti in fondo patrimoniale ex artt. 167/171 c.c., è onere del contribuente dimostrare, in punto di fatto, che il debito da cui promana l'iscrizione ipotecaria sia stato contratto per bisogni estranei a quelli della famiglia. In assenza di tale dimostrazione non è possibile escludere l'esistenza di una relazione tra l'obbligazione tributaria relativa all'iscrizione ipotecaria derivante dallo svolgimento di un'attività di impresa ed i bisogni della famiglia stessa, con conseguente legittimità dell'ipoteca legale iscritta sui beni conferiti in fondo patrimoniale.

Nota dell'avv. Antonio Damascelli e dell'avv. Gabriele Damascelli***Riscossione coattiva e fondo patrimoniale costituito***

1. Le sentenze in commento giungono alla stessa conclusione in punto di rigetto dei ricorsi in opposizione all'iscrizione dell'ipoteca effettuata da Equitalia sul fondo patrimoniale dei contribuenti, a causa della mancata prova da parte degli stessi circa il collegamento del debito tributario con scopi estranei ai bisogni della famiglia.

Le questioni decise hanno lo stesso contenuto: opposizione all'iscrizione di ipoteca, per quanto è dato di capire dall'ermetica narrazione del fatto, per essere gli immobili costituiti in fondo patrimoniale non agredibili per "*esposizioni debitorie personali*" (nel caso deciso dalla Ctr di Taranto) o per la natura tributaria dei debiti contratti (nel caso deciso da Ctp di Bari).

Le due sentenze, evocando il diritto vivente ed il principio secondo cui "*il criterio identificativo dei crediti che possono essere realizzati esecutivamente sui beni conferiti nel fondo va ricercato non già nella natura delle obbligazioni ma nella relazione esistente tra il fatto generatore delle stesse e i bisogni della famiglia*", hanno rigettato i ricorsi per mancanza della prova circa quella relazione.

Come è noto l'art. 170 c.c. – applicabile all'ipoteca cd. esattoriale disciplinata dall'art. 77 del d.p.r. n. 602 del 1973 – contiene una doppia declinazione dell'istituto in ordine alla prova: il debitore che voglia sottrarre all'esecuzione i beni del fondo deve dimostrare che il debito sia stato contratto per scopi estranei alla famiglia e che il creditore fosse a conoscenza di questa finalità.

La sentenza della Ctr è stata formalmente ossequente al principio di diritto e, una volta accertato e dato atto che il contribuente non avesse fornito la prova che i debiti tributari fossero stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia, per aver allegato il contribuente unicamente la comunicazione dell'iscrizione ipotecaria ma non gli estratti di ruolo (evocando soltanto presunte esposizioni debitorie personali non documentate), ha rigettato il ricorso senza ulteriori spunti motivazionali.

La sentenza dei giudici della provinciale, invece, pur riesumando lo stesso principio del diritto vivente in ordine al criterio relativistico (fatto generatore dell'obbligazione e bisogni della famiglia), si spinge contraddittoriamente oltre affermando che, in mancanza della prova, "*non sia da escludere nella fattispecie l'esistenza di una relazione tra l'obbligazione tributaria di cui all'impugnata iscrizione ipotecaria derivante dallo svolgimento dell'attività d'impresa della ricorrente e i bisogni della famiglia della stessa*".

A parte il carattere apparente della motivazione sul punto, in quanto priva

dell'illustrazione del processo logico argomentativo che ha indotto i giudici a ritenere consustanziale all'obbligazione fiscale la finalità di soddisfare i bisogni famigliari, v'è che questo criterio interpretativo contrasta con il diritto giurisprudenziale (da ultimo Cass. 13.11.2015 n. 23328, dalla quale gli *excerpta*), secondo il quale “*se è vero che la finalità di soddisfare i bisogni della famiglia non si può dire sussistente per il solo fatto che il debito sia sorto nell'esercizio dell'impresa, è vero, altresì, che tale circostanza non è nemmeno idonea ad escludere, in via di principio, che il debito si possa dire contratto, appunto, per soddisfare tali bisogni*”.

2. Il panorama giurisprudenziale è variegato:

Secondo un primo filone interpretativo (Ctr di Roma sentenza n. 2218 del 8.4.2014; Ctp di Milano n. 114/2012), l'iscrizione ipotecaria ex art 77 sarebbe illegittima essendo i debiti tributari avulsi dai bisogni della famiglia soprattutto nell'ipotesi in cui la costituzione del fondo avvenga in epoca antecedente la nascita dell'obbligazione tributaria.

Secondo altra corrente (Ctp di Grosseto sent. n. 280/2009; Ctp Milano n. 437/2010; Ctp Mantova n. 71/2008; Ctr Roma 2218/2014) “*Deve ordinarsi la cancellazione della formalità ipotecaria iscritta dall'Agente della riscossione sui beni del contribuente costituiti in fondo patrimoniale per difetto di inerenza dei crediti tributari con i bisogni della famiglia al soddisfacimento dei quali il medesimo fondo è istituito*”, recependo una “nozione stretta” di bisogni della famiglia ed escludendo un collegamento tra questi ed i debiti erariali, essendo questi ultimi contratti esclusivamente nell'attività professionale (o imprenditoriale) ma non essendo finalizzati al soddisfacimento dei bisogni familiari.

Altro filone giurisprudenziale dà, invece, rilievo ad una “nozione ampia” del concetto di “bisogni della famiglia”, nel quale vengono ricomprese unitamente alle spese occorrenti per il soddisfacimento del nucleo familiare anche quelle utilizzate per il sostenimento e l'accrescimento in termini finanziari dell'attività professionale o imprenditoriale generatrice di quel debito tributario che si vuole recuperare mediante l'aggressione dei beni del fondo. Si ricomprendono in detti bisogni anche quelle esigenze volte al pieno mantenimento ed all'armonico sviluppo della famiglia, nonché al potenziamento della sua capacità lavorativa, restando escluse solo le esigenze voluttuarie o caratterizzate da intenti meramente speculativi (così già Cass. n. 134 del 1984 seguita, tra le altre, da Cass. 15862 del 2009).

3. Il descritto panorama giurisprudenziale, a parere degli scriventi, si dimostra, però, insufficiente in punto di ricostruzione teoretica dell'istituto e

di funzionalità alla soluzione del caso concreto, col rischio reale – come nella motivazione resa dalla sentenza della Ctr di Taranto – di essere assai scarsamente utile al fisco ed ai contribuenti al fine di disciplinare l'attività accertativa, in un caso, e di determinare l'assetto degli interessi, nell'altro caso.

Quand'anche si dovesse ritenere ammissibile in via teoretica l'iscrizione di ipoteca sui beni del fondo anche per debiti tributari, questo dato non sarebbe *ex se* sufficiente per legittimare l'adozione della cautela prescindendo dall'indagine, nella fattispecie concreta, circa la relazione esistente tra il fatto generatore dell'obbligazione e i bisogni della famiglia.

Vale a dire che, ciò che è necessario verificare non è, o non è solo, come sostenuto dal diritto vivente, se sia sussistente una relazione diretta fra i debiti maturati o le obbligazioni contratte nell'esercizio dell'impresa e i bisogni della famiglia ma se la fonte e la ragione del rapporto obbligatorio abbiano inerza diretta ed immediata con i bisogni della famiglia e/o se sia possibile teorizzare un perimetro all'interno del quale l'atto, il fatto o il negozio produttivo *ex se* del sorgere dell'obbligazione fiscale sia stato *ab origine* contratto per soddisfare bisogni della famiglia e non per assolvere a doveri pubblicistici di contribuzione *ex art. 53 Cost.*

Le imposte dirette e l'iva sono comparti diretti a investire fiscalmente ogni attività dell'uomo diretta a produrre reddito derivante dal possesso, dallo scambio e dalla circolazione dei beni: reddito che è destinato o alla sfera patrimoniale dell'impresa o a quella personale oppure, più logicamente, ad entrambe in misure differenziate.

Di qui a sostenere che il debito tributario sia destinato ontologicamente ai bisogni della famiglia oppure che, sempre sul piano ontologico, ne sia estraneo ce ne passa. E questo assunto della Suprema Corte va condiviso.

Ma non ci si può arrestare a questo dato e, in ulteriore prosieguo analitico, occorre chiedersi quale sia l'origine dell'obbligazione tributaria e se la sua genesi sia o meno compatibile con la struttura formale e la *ratio* dell'art. 170 c.c., che è collocato nel codice civile e disciplina atti negoziali, atti cioè che hanno fonte nella volontà privata.

Occorre dimostrare la circolarità dell'istituto, esaustivamente data dalla giurisprudenza di legittimità, e, soprattutto, quella della prova.

Trattandosi di debiti tributari di imposta non vi può essere alcuna relazione ed inerza diretta fra la fonte dell'obbligazione ed i bisogni della famiglia.

L'imposta è, infatti, una obbligazione pubblicistica indisponibile che deriva direttamente o indirettamente dalla legge, è un'obbligazione che nasce *ex lege* al verificarsi del presupposto fattuale (la cessione del bene, la prestazione di servizio, il possesso di un bene, la distribuzione di un utile) od anche semplicemente di un fatto giuridico in senso stretto (la morte) ed ha la fun-

zione di costringere il soggetto obbligato a partecipare, secondo un determinato indice di riparto, al finanziamento delle spese pubbliche.

In tal modo il contribuente è tenuto al pagamento dell'imposta per il solo fatto che esista una spesa pubblica da distribuire tra tutti i membri di un gruppo sociale. Tale tributo è, dunque, funzionale solo ai bisogni pubblici dello Stato e non è correlato alla fruizione, da parte del debitore, di un servizio pubblico, a differenza della tassa.

Le imposte sono obbligazioni sorte con riguardo ad una particolare situazione di fatto avente connotazioni di indice di riparto riferibile al soggetto passivo (cioè fatti o situazioni espressive di forza economica da cui si fa dipendere la determinazione della quota di contribuzione posta a carico di ciascuno) al fine di attivare un dovere di contribuzione alle spese pubbliche.

Le tasse, invece, sono dovute in relazione ad un servizio pubblico o ad un'attività resa dall'ente pubblico all'obbligato su domanda e a vantaggio esclusivo di quest'ultimo.

In conclusione:

1) il tributo è un'obbligazione che sorge direttamente per legge e dalla legge posto che si verifichi il fatto presupposto compiuto dal soggetto legittimato, un'obbligazione di riparto di oneri economici pubblici e ciascun contribuente è debitore di una quota per il sol fatto che vi è una spesa pubblica da distribuire tra tutti i membri di un gruppo sociale;

2) il debito tributario per imposta nasce automaticamente, allorquando si verificano i prescritti presupposti di carattere oggettivo e soggettivo indicati dalla norma impositiva, a prescindere dai bisogni effettivi della famiglia;

3) il fatto generatore, la fonte del debito, va individuato, dunque, nell'obbligo di ciascun soggetto a partecipare al finanziamento della spesa pubblica ed è da escludere che possa individuarsi nel soddisfacimento di bisogni familiari (altra cosa è che il reddito ritratto dall'attività produttiva possa servire a pagare i tributi, a rafforzare l'impresa con nuovi investimenti o a cambiare l'autovettura passata di moda o ad acquistare la casa di campagna o a ristrutturare la casa di città).

Le obbligazioni tributarie connesse all'esercizio di un'attività lucrativa non possono considerarsi come debiti inerenti, in via diretta ed immediata, al soddisfacimento dei bisogni alla famiglia come erroneamente sostenuto da chi pretende in via assoluta di iscrivere l'ipoteca sui beni del fondo patrimoniale in via automatica.

La correlazione fra fatto generatore dell'obbligazione ed esigenze familiari non può dirsi sussistente per il sol fatto che il debito tributario derivi dall'attività imprenditoriale di uno dei coniugi dovendosi accertare (con accertamento di fatto rimesso al giudice) che l'obbligazione sia sorta per il soddisfacimento

di esigenze familiari come stabilito dal consolidato indirizzo giurisprudenziale di legittimità (si vedano *ex multis* Cass. 3738/2015; 15862/2009) e dalla recente sentenza della Corte di Cassazione del 21 ottobre 2015 n. 21396.

Se, dunque, appare corretto non limitare il concetto di bisogni familiari esclusivamente ai bisogni primari ed elementari del nucleo familiare, ciò tuttavia non può consentire di estendere indiscriminatamente tale nozione fino a comprendere qualsiasi iniziativa economica che, anche solo in modo indiretto, si ripercuota in favore del gruppo familiare.

Diversamente ragionando, inoltre, si finirebbe per ampliare a dismisura l'ambito dei fini per i quali il fondo può essere costituito e per i quali, soprattutto, i beni del fondo possono essere assoggettati ad espropriazione, con conseguente rischio di vanificare la stessa utilità del fondo quale strumento consentito dalla legge per realizzare al meglio esigenze che sono direttamente collegate alla famiglia e che, proprio a tale scopo, opera sottraendo determinati beni all'aggressione dei creditori.

L'illegittimità dell'iscrizione ipotecaria fuori dal rispetto degli antescritti criteri deriva anche dall'interpretazione e dall'applicazione della norma (art. 170 c.c.) offerte dalla giurisprudenza della Ctp e Ctr di Bari.

L'opinione degli scriventi è che il debito tributario sia ontologicamente estraneo ai bisogni della famiglia. Sul piano della tutela del credito, esistono nell'ordinamento separati istituti (la revocatoria sul piano civilistico o la sanzione per sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte prevista dall'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000) che garantiscono le modalità di recupero del credito erariale in modo ancor più efficace, in quanto, una volta accertata la ricorrenza dei fatti presupposto della violazione, cioè della cessione o dell'indisponibilità artificiosa dei beni allo scopo di aggirare il fisco, non si porrà successivamente alcuna questione in ordine alla sussistenza della correlazione intravista dal diritto vivente.

La Ctp di Bari (sent. n. 1552/1/15 del 2015) ha affermato che: *“...nessun dubbio, peraltro, può poi sussistere circa la conoscenza, da parte dell'Agente della riscossione, della estraneità dei debiti tributari alle esigenze familiari, considerando che il concessionario procede sulla base dei ruoli, da cui risulta appunto la estraneità ai bisogni familiari, trattandosi di debiti di natura tributaria derivanti dall'attività d'impresa del ricorrente”*.

Alla stregua delle riflessioni sopra riportate, l'opzione ermeneutica operata dalla Corte Suprema di estendere le regole dell'esecuzione privatistica sui beni del fondo patrimoniale contenute nell'art. 170 c.c. alla riscossione dei debiti tributari è resistita, oltre che dalla difficoltà concettuale di assimilare i debiti tributari a quelli di fonte negoziale contraddistinti dalla causa tipica – intesa come funzione economico sociale del contratto – dalla difficoltà con-

creta di offrire la prova (diabolica) che un soggetto, terzo (Agenzia o ente impositore in genere) rispetto al momento genetico del fatto presupposto, potesse conoscere l'estraneità del debito ai bisogni della famiglia.

Se si pensa per un istante al divieto della prova testimoniale nel processo tributario ed alla sistematizzazione della prova presuntiva, strutturalmente propria sia della fase accertativa sostanziale che di quella processuale (insistono ragioni di simmetria), non appare peregrino ritenere non manifestamente infondata la q.l.c. dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 – divieto della prova per testimoni - con riferimento all'art. 24 Cost. per violazione del diritto di difesa. La questione troverebbe opportuno ingresso sia sotto il profilo della rilevanza che dell'ammissibilità: la prova testimoniale richiesta dall'art. 170 c.c. è quella tipica di matrice processualciviltistica (artt. 244 e segg. c.p.c.), senza il ricorso alla quale sarebbe – anzi è – preclusa la facoltà di dimostrare la conoscenza da parte del terzo (fisco) dell'estraneità del debito ai bisogni della famiglia. Né si saprebbe come realizzare concretamente sul piano processuale quella parità delle armi prospettata dal diritto vivente (Cass. n. 19965 del 2014 e Cass. n. 9552 del 2013).

Purtroppo le presenti note non consentono maggiore spazio diffusivo. Una questione è, però, certa e di essa i giudici di merito (ed anche quelli di legittimità) devono farsi carico, senza limitarsi a sovrapporre il *decisus* al principio di diritto ma andando oltre l'esame della fattispecie concreta: occorre che essi evidenzino fattispecie, casi particolari ed esemplificativi relativi all'oggetto ed alle modalità estrinseche della prova. Altrimenti per anni ancora ci dovremo abituare a giudizi di segni opposti ma senza aver compreso ciò di cui si parla, aggiungendo un altro tormentone di cui il sistema probabilmente non aveva bisogno.

RISCOSSIONE – Fermo di autoveicolo – A carico di familiare di soggetto invalido – Illegittimità – Fattispecie.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente: Castellaneta – Relatore: D'Ursi). Sent. n. 1289 del 17 aprile 2015.

È illegittimo il fermo amministrativo che riguardi un'autovettura, allorché la stessa costituisca nell'ambito familiare l'unico mezzo disponibile per il trasporto di un soggetto (nel caso di specie, coniuge del proprietario della vettura) del tutto impossibilitato al movimento autonomo perché totalmente invalido, tale riconosciuto dalla commissione medica provinciale della asl e dichiarato portatore di handicap in situazione di gravità.

RISCOSSIONE – Rateazione nel pagamento dei tributi – Criteri e decadenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: De Palma – Relatore: De Francesco). Sent. n. 1176 del 25 maggio 2015.

È illegittimo il provvedimento dell'ufficio che sanziona con la decadenza dalla rateazione l'insufficiente versamento di tre rate, trattandosi di una ipotesi non espressamente prevista dalla legge. Infatti, l'art. 3 bis del d.lgs. n. 462 del 1997 prevede la decadenza dal beneficio della rateazione solo ed esclusivamente per il mancato pagamento di una rata e non per l'insufficiente pagamento. (Nel caso di specie, il contribuente, accortosi dell'errore, ha provveduto a pagare l'esigua differenza, maggiorata degli interessi e della sanzione prevista per l'applicazione del ravvedimento operoso, tanto da poter far ritenere tale comportamento errato, ma non volutamente scorretto, e comunque sostanzialmente non lesivo dell'interesse erariale).

RISCOSSIONE – Rateazione – Revoca – Illegittimità – Fattispecie.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Fiorella – Relatore: Vigorita). Sent. n. 1507 del 28 aprile 2015.

È illegittimo il provvedimento di revoca della già concessa rateazione ex art. 11 bis del d.l. n. 66 del 2014, che l'Agente della riscossione (Equitalia s.p.a.) motivi con l'intervenuto deposito del ricorso per omologa di accordo di ristrutturazione ex art. 182 bis della legge fallimentare e contestuali proposte di transazione fiscale e previdenziale presentate ex art. 182 ter l.f., laddove tale ricorso sia precedente alla dilazione a suo tempo concessa ed il concessionario abbia conoscenza di tale procedura.

RISCOSSIONE – Rimborso – Credito evidenziato nella dichiarazione di imposta – Istanza di rimborso – Necessità – Esclusione.**IDEM – Rimborso rinveniente da dichiarazione – Mancata risposta dell'ente impositore – Formazione del silenzio rifiuto – Impugnabilità – Sussiste – Prescrizione decennale – Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente e relatore: Solimando). Sent. n. 514 del 12 marzo 2015.

Nel caso di credito esposto nella dichiarazione dei redditi ed ai fini del relativo rimborso non è necessaria un' autonoma istanza del contribuente, essendo questa già contenuta in dichiarazione, ed essendo l' ufficio in grado di verificarne i conteggi indicati ed eventualmente rettificarli, in presenza di errori od omissioni.

Decorsi inutilmente novanta giorni dalla presentazione della dichiarazione dei redditi, dalla quale risulti un credito di imposta, si forma il silenzio-diniego, senza necessità di attendere il termine previsto dagli artt. 36 bis, 36 ter e 43 del d.p.r. n. 600 del 1973. Tale silenzio-rifiuto è impugnabile ex art. 19 comma 1 lett. g del d.lgs. n. 546 del 1992 fino a quando il diritto alla restituzione non sia prescritto (art. 21, comma 2, stesso decreto); nella fattispecie, secondo i principi generali, entro l' ordinario termine di prescrizione decennale¹.

¹ Si veda Cass., sentt. nn. 23506 e 21734 del 2014.

RISCOSSIONE – Rimborso – Sentenza passata in giudicato – Sospensione per crediti erariali preesistenti – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente e relatore: Leuci). Sent. n. 569 del 17 marzo 2015.

L' ufficio impositore non può pretendere di paralizzare l' esecutività del giudicato di condanna al rimborso intervenuto in favore di un contribuente, invocando il disposto dell' art. 48 bis del d.p.r. n. 602 del 1973 sul fermo amministrativo dei pagamenti verso contribuenti inadempienti agli obblighi di versamento e ciò anche in conformità del principio giuridico secondo il quale una volta che sia intervenuto un giudicato di condanna al pagamento di un debito, il debitore non può opporre in compensazione un suo preteso credito, la cui esistenza non sia stata dedotta nel giudizio definito con la sentenza passato in giudicato. Il richiamato principio generale opera, infatti, anche nelle controversie tributarie che si concludono con il giudicato di condanna al rimborso di cui all' art. 69 del d.lgs. n. 546 del 1992¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 23573 del 2013.

RISCOSSIONE – Ritenuta d’acconto – Mancata esposizione in dichiarazione – Credito di imposta – Rimborso – Istanza – Necessità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 1039 del 13 maggio 2015.

Le ritenute d’acconto subite in precedenti periodi di imposta ed incluse cumulativamente nella dichiarazione dei redditi di un periodo d’imposta successivo non determinano il consolidamento del relativo credito in quanto in contrasto con il principio dell’autonomia dei periodi di imposta, né possono comportare automaticamente il diritto al rimborso senza ricorrere alla procedura di cui all’art 38 del d.p.r. n. 602 del 1973¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 16551 del 2011.

RISCOSSIONE – Art. 43 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Applicazione analogica – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Romanelli – Relatore: Monterisi). Sent. n. 280 del 9 febbraio 2015.

La previsione dell’art. 43 del d.p.r. n. 602 del 1973, avente ad oggetto il “recupero di somme erroneamente rimborsate”, stante il chiaro tenore letterale, ha carattere speciale e, pertanto, non può essere applicata per analogia a situazioni differenti.

NOTIFICAZIONI

NOTIFICAZIONI – A mezzo di Poste italiane s.p.a. – Esclusività – A mezzo di vettore privato – Inesistenza giuridica della notificazione – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente: Castellaneta – Relatore: Aquino). Sent. n. 1858 del 29 maggio 2015.

Le notificazioni di atti a mezzo di vettore privato non hanno alcuna rilevanza giuridica e non producono alcun effetto, atteso che la legge, che ha individuato Poste italiane s.p.a. come fornitore esclusivo dei servizi postali e che riserva ad essa la notificazione degli atti amministrativi e giudiziari (rispettivamente artt. 23 e 4 del d.lgs. n. 261 del 1999), né riconosce una funzione pubblica e processualmente significativa all'attività dei suddetti vettori privati, né attribuisce rilevanza giuridica alle attestazioni dei suoi agenti. Ne deriva che la notificazione del ricorso tributario eseguita mediante le poste private deve aver-si per giuridicamente inesistente e che il ricorso stesso dev'essere dichiarato inammissibile.

Nota del dott. Marco Ligrani

L'inesistenza della notifica effettuata dai vettori privati

La problematica rappresentata dalla corretta effettuazione della procedura di notifica, *rectius* dalla esistenza stessa della notifica nelle forme e nei modi previsti per legge, si è arricchita, da alcuni anni, di un ulteriore e quantomai rilevante argomento, costituito dalla efficacia, sotto il profilo giuridico, dell'attività posta in essere dai vettori privati e, pertanto, non da Poste italiane s.p.a..

L'argomento è tutt'altro che marginale nel panorama del dibattito giurisprudenziale sia di merito che di legittimità, sol che si consideri che l'inidoneità del soggetto incaricato della notifica a porre in essere la procedura così come prevista per legge, con gli effetti prodotti da un'attività di notifica posta in essere nel rispetto degli schemi legali, comporta non già la nullità, bensì l'inesistenza stessa dell'*iter* notificatorio e, con esso, dell'atto da notificarsi.

1. La valenza “rafforzata” della notifica degli atti tributari nella giurisprudenza di legittimità. Che la materia della notificazione degli atti tributari rappresenti un argomento di particolare delicatezza, alla luce degli effetti che essi producono nell’ambito della sfera giuridica soggettiva dei destinatari, rappresenta un dato oramai acquisito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione.

La celebre sentenza 2 ottobre 2015, n. 19704 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite sull’impugnabilità degli atti conosciuti per il tramite degli “estratti di ruolo”, ha, infatti, confermato che tutti gli atti tributari, proprio in ragione della indubbia incidenza sul patrimonio del destinatario, sono da sempre considerati atti recettizi, per cui le misure di partecipazione sono elementi costitutivi dell’efficacia giuridica e gli effetti giuridici non decorrono dalla data di adozione del provvedimento, ma dalla data di avvenuta comunicazione dello stesso.

La Corte di Cassazione, peraltro, in precedenza aveva sottolineato (sentenza 16 marzo 2011, n. 6114) che in ambito tributario, la funzione propria della notificazione, che è quella di dirigerne l’oggetto verso il destinatario e di metterglielo a disposizione in modo da provocarne la presa di conoscenza, è, stante l’effetto che ne discende in rapporto all’atto contenente una pretesa impositiva, amplificata nel segno della maggiore garanzia di conoscenza effettiva, alla luce del principio generale dettato dall’art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente secondo cui l’Amministrazione finanziaria deve assicurare l’effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati e, con esso, dei canoni di collaborazione, cooperazione e buona fede che sottendono l’intero Statuto.

La disposizione, dunque, impone un *quid pluris* rispetto alla mera conoscibilità legale, avendo il legislatore voluto garantire che il contribuente, destinatario di una pretesa impositiva, sia sempre posto, effettivamente, a conoscenza di questa; è, pertanto, evidente la valenza normativa “rafforzata” della suddetta disposizione statutaria, che è stata prevista proprio al fine di garantire al contribuente un grado di tutela maggiore, assicurandogli il diritto alla conoscenza effettiva delle pretese fiscali formalizzate nei suoi confronti.

2. La notifica per il tramite delle Poste italiane e l’attività degli agenti privati. Se, dunque, è questo il contesto in cui, già da tempo, si colloca il dibattito sulla notifica “tributaria”, non sorprende come la giurisprudenza sull’utilizzo di modalità di notifica non previste per legge abbia sanzionato tali *iter* irrituali.

Viene, subito, alla mente l’eventualità che gli agenti della riscossione, ov-

vero gli enti creditori in genere, possano avvalersi, per le notifiche, in modo diretto di società private diverse da Poste italiane.

Ebbene, la validità di tale procedura è, senz'altro, da escludersi, in quanto la normativa che disciplina la notificazione degli atti a mezzo posta, contenuta nel decreto legislativo 22 luglio 1999, n. 261, individua nelle sole Poste italiane s.p.a. il soggetto titolare del potere di invio dei plichi raccomandati attinenti le procedure sia amministrative che giudiziarie.

In particolare, il servizio universale, affidato in esclusiva alle Poste italiane s.p.a. per un periodo di quindici anni a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo di attuazione della direttiva 2008/6/CE, comprende, espressamente, proprio i servizi inerenti le notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890, tra i quali, appunto, rientrano anche gli atti impositivi e quelli attinenti la fase della riscossione.

Appare evidente, dunque, che la notifica effettuata con affidamento diretto a soggetti privati diversi da Poste italiane s.p.a. è inesistente e, dunque, idonea a conferire certezza legale alla consegna dell'atto.

Infatti, come chiarito sempre dalla Corte di Cassazione (sentenza 13 febbraio 2015, n. 2922), quando il legislatore prescrive, per l'esecuzione di una notificazione il ricorso alla "raccomandata con avviso di ricevimento", non può che fare riferimento al cosiddetto servizio postale universale fornito dall'ente Poste su tutto il territorio nazionale, con la conseguenza che, qualora tale adempimento sia affidato ad un'agenzia privata di recapito, esso non è conforme alla formalità prescritta dall'art. 140 c.p.c. e, pertanto, non è idoneo al perfezionamento del procedimento notificatorio. Infatti, le formalità finalizzate a dare certezza alla spedizione dell'atto e al suo ricevimento da parte del destinatario costituiscono un'attribuzione esclusiva degli uffici postali e degli "agenti" e "impiegati" addetti (i quali soltanto sono pubblici ufficiali), con connotati di specialità essenzialmente estranei a quei servizi postali di "accettazione" e "recapito" "per espresso" di corrispondenza che possono essere dati in concessione ad agenzie private secondo il d.p.r. 29 marzo 1973, n. 156.

Pertanto, come confermato dalla Corte, la notifica di un atto impositivo in genere effettuato con affidamento diretto a una agenzia privata di recapiti è, a tutti gli effetti, inesistente.

Diverso il discorso, secondo la Cassazione, nel caso in cui il notificatore si sia, correttamente, affidato all'ente Poste e sia stato solo quest'ultimo a rivolgersi a un'agenzia privata: in questo caso, infatti, l'incarico della spedizione rimane sempre Poste italiane s.p.a., che, a sua volta, affida l'attività di notifica a un privato.

La Corte di Cassazione, in questo caso (con sentenza 24 luglio 2014, n.

16949, richiamata anche dalla sentenza 13 febbraio 2015 n. 2922, cit.), ha ritenuto valida la notificazione a mezzo posta effettuata da un'agenzia privata di recapito, in quanto il notificante si era rivolto all'ufficio postale e l'affidamento del plico all'agenzia privata era avvenuto per autonoma determinazione dell'ente Poste; in definitiva, in tale ipotesi, secondo la Corte, l'attività di recapito rimane all'interno del rapporto tra l'ente Poste e l'agenzia privata e permane in capo all'ente la piena responsabilità per l'espletamento del servizio.

Più di recente, la Corte si è, peraltro, occupata anche della eventualità in cui il privato rappresenti il mero tramite tra l'agente della riscossione e le Poste italiane, cui l'atto impositivo sia stato consegnato dal privato perché venisse notificato.

La questione, invero specifica, ha formato oggetto della sentenza 12 aprile 2016 n. 7156, con cui la Cassazione ha chiarito che l'affidamento a un privato che si occupi, appunto, della mera consegna dell'atto da notificare all'ente Poste non comporta l'inesistenza giuridica della notificazione, atteso che essa attività si colloca prima e al di fuori dell'*iter* notificatorio previsto per legge: la spedizione della cartella, nel caso di specie, era, infatti, avvenuta con plico raccomandato inviato, appunto, dalle Poste italiane, che aveva poi provveduto alla consegna dell'atto. Risultava, per questo, irrilevante la circostanza che l'agente della riscossione avesse delegato un soggetto privato per la consegna alle Poste delle cartelle, dal momento che non era stato il vettore a provvedere alla notifica, che era stata, invece, materialmente svolta dall'ente Poste.

Quanto, poi, alla questione cruciale rappresentata dallo *status* del soggetto notificante, anche in tale ultima pronuncia la Cassazione ha ribadito che la consegna e la spedizione mediante raccomandata, affidata a un servizio di posta privata, non sono assistite dalla funzione probatoria che l'articolo 1 del d.lgs. n. 261 del 1999 ricollega alla nozione di "invii raccomandati" e devono, pertanto, considerarsi inesistenti.

3. La sentenza 29 maggio 2015, n. 1858 della Ctp di Bari, sezione prima. In questo che è lo scenario in cui si muove la giurisprudenza di legittimità, si colloca la condivisibile pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Bari, che, tuttavia, esamina l'ipotesi in cui ad essere stato spedito per il tramite di un vettore privato non sia stato l'atto impositivo, bensì il ricorso introduttivo del giudizio.

La questione sottoposta all'esame dei giudici, infatti, è stata quella di un ricorso, rivolto contro una intimazione di pagamento dell'agente della riscossione, per la cui proposizione il difensore del ricorrente si era, appunto, avvalso di un vettore privato, diverso, dunque, da Poste italiane s.p.a..

L'esame del collegio si è, per questo, incentrato sulla norma contenuta

nell'articolo 20 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la quale, com'è noto, al secondo comma prevede che, in caso di notifica a mezzo posta, la spedizione del ricorso debba essere effettuata per il tramite di un plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento.

A prima vista, dunque, la disposizione sembrerebbe non individuare lo *status* del soggetto notificante, dunque la natura giuridica dell'affidatario della spedizione, ma solo il mezzo da utilizzarsi obbligatoriamente; tuttavia, come precisato dai giudici baresi, l'affidatario della spedizione non può che essere l'ente Poste, proprio in virtù della norma che lo identifica come l'unico fornitore del servizio universale e che, per questo, ne conferisce valore legale.

Per questo, il mancato rispetto di tale modalità tassativa, erroneamente sostituita da una spedizione, ancorché "raccomandata", effettuata da un'agenzia privata, ha comportato la declaratoria di inammissibilità del ricorso, perché una siffatta proposizione risulta inesistente e, con essa, la stessa notificazione dell'atto introduttivo del giudizio.

In particolare, come concluso dai giudici baresi, "il legislatore ha individuato Poste italiane s.p.a. come fornitore universale dei servizi postali (art. 23 del d.lgs. 261 del 1999), mentre al novellato art. 4 del d.lgs. 261 del 1999 riserva la notificazione degli atti amministrativi e giudiziari a tale fornitore. L'art. 20, comma 2, del d.lgs. 546 del 1992 prevede che la spedizione del ricorso tramite posta debba avvenire "in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento". Secondo Cassazione, il ricorso alla raccomandata con avviso di ricevimento non può che fare riferimento al cosiddetto servizio postale universale fornito dall'ente Poste su tutto il territorio nazionale, con la conseguenza che, qualora tale adempimento sia affidato a un'agenzia privata di recapito, essa non è conforme alla formalità prescritta dall'articolo 140 del c.p.c., pertanto, non è idonea al perfezionamento del procedimento notificatorio. I giudici di legittimità hanno poi affermato che, data l'importante funzione pubblica affidata dalla legge a Poste italiane, solo le attestazioni inserite dai suoi agenti possono godere dello stesso carattere fidefacente di cui godono le dichiarazioni dell'ufficiale giudiziario e solo da queste possono discendere effetti giuridico-processuali rilevanti. Dunque, le notifiche a mezzo di vettore privato non possono avere alcuna rilevanza giuridica e non producono nessun effetto giuridico, poiché la legge non riconosce alcuna funzione pubblica e processualmente significativa nei confronti dei suddetti vettori postali privati (Cass., sent. n. 2035 del 2014). Ne deriva che le notifiche dei ricorsi tributari eseguite mediante le poste private sono inesistenti."

Assolutamente condivisibile, dunque, appare la conclusione cui sono pervenuti i giudici di primo grado, che hanno, implicitamente, escluso la sanatoria per raggiungimento dello scopo; se è vero, infatti, che quest'ultimo rap-

presenta un principio generale di natura processuale e, pertanto, applicabile anche al ricorso introduttivo del giudizio, è altrettanto vero che la *ratio* della norma processuale è quella di garantire gli effetti di una notifica sì irrituale, ma che non si ponga totalmente fuori degli schemi procedurali previsti per legge, tra i quali, per quanto si è ampiamente detto, non è – di sicuro – annoverato l'utilizzo di un vettore privato.

Del resto, anche le più recenti Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, con sentenza 18 aprile 2016, n. 7665, hanno sanato proprio un ricorso, ma per Cassazione, proposto a mezzo della posta elettronica certificata (p.e.c.), non hanno, per questo, ampliato le modalità di notifica previste per legge, tra cui è, appunto, compresa la p.e.c. e non di certo l'attività di un vettore privato: “il risultato dell'effettiva conoscenza dell'atto che consegue alla consegna telematica dello stesso nel luogo virtuale, ovvero sia l'indirizzo di p.e.c. espressamente a tale fine indicato dalla parte nell'atto introduttivo del giudizio di legittimità, determina infatti il raggiungimento dello stesso scopo perseguito dalla previsione legale del ricorso alla p.e.c.”.

Il principio del raggiungimento dello scopo, dunque, garantisce gli effetti della notifica ancorché irrituale, ma pur sempre effettuata per il tramite degli strumenti legali ed è in questa direzione che si colloca la condivisibile pronuncia in argomento.

NOTIFICAZIONI – A mezzo posta – Immissione dell'avviso nella cassetta – Dimostrazione con perizia giurata fotografica dell'inesistenza della cassetta – Inesistenza della notifica – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 182 del 16 gennaio 2015.

È inesistente la notifica dell'atto impositivo nel caso in cui il contribuente abbia dimostrato, mediante perizia giurata fotografica, che, contrariamente a quanto affermato dall'agente postale, non esiste né è mai esistita una cassetta postale nella quale avrebbe immesso l'avviso di ricevimento della comunicazione di avvenuto deposito dell'atto e quando il messo notificatore non abbia posto in essere le attività di notificazione previste dall'art. 60 del d.p.r. n. 600 del 1973 e dagli artt. 137 e ss. del c.p.c. e non abbia indicato le ragioni dell'impossibilità. Da quanto sopra consegue la nullità dell'atto impositivo¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 11452 del 2003 “Nella notificazione a mezzo del servizio postale, l'attività legittimamente delegata dall'ufficiale giudiziario all'agente postale in forza del disposto dell'art. 1 della legge n. 890 del 1982 gode della stessa fede pri-

vilegiata dell'attività direttamente svolta dall'ufficiale giudiziario stesso ed ha lo stesso contenuto, essendo egli, ai fini della validità della notifica, tenuto a controllare il rispetto delle prescrizioni contenute nel codice di rito sulle persone a cui l'atto può essere legittimamente notificato e ad attestare la dichiarazione resa dalla persona che riceve l'atto, indicativa della propria qualità; ne consegue che la contestazione del destinatario dell'atto, il quale affermi che le parole che compaiono sulla relata di notifica ("incaricato del ritiro") siano state aggiunte da persona diversa dal pubblico ufficiale, dopo la sottoscrizione del consegnatario dell'atto notificato, può essere proposta solo con querela di falso, avendo ad oggetto il contenuto estrinseco di un atto proveniente da un pubblico ufficiale", cui adde, in senso conforme, Cass., sentenze n. 3065 del 2003, n. 24852 del 2006, n. 2421 del 2014.

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – A mezzo posta – Direttamente da parte dell'agente della riscossione – Validità – Adempimenti dell'ufficiale postale – Relazione di notificazione – Necessità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Aiello). Sent. n. 2136, parte II, del 14 ottobre 2015.

La notificazione a mezzo posta della cartella di pagamento è validamente effettuata senza nessun altro adempimento da parte dell'ufficiale postale, se non quello di curare che il destinatario apponga la firma sul registro di consegna, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente. Non inficiano la validità della notificazione le circostanze che non sia stata redatta relata o che non siano state annotate le generalità del sottoscrittore o che la sottoscrizione non sia leggibile, atteso che la relazione tra la persona cui è destinato l'atto e la persona cui è consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito da efficacia probatoria privilegiata¹.

¹ Si veda Cass., sentt. nn. 25138 e 8321 del 2013.

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – A mezzo posta – Soggetti legittimati – Agente della riscossione – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Solimando: Relatore: Ventura). Sent. n. 2232 del 21 ottobre 2015.

I soggetti legittimati alla notificazione a mezzo posta delle cartelle di pagamento sono unicamente i quattro indicati nella disposizione del

primo comma dell'art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973, tra i quali non è compreso l'Agente della riscossione, con la conseguenza che la notificazione delle suddette cartelle effettuata da Equitalia tramite raccomandata postale senza l'intervento di uno dei soggetti qualificati espressamente indicati dalla disposizione di legge è da ritenersi giuridicamente inesistente.

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Irreperibilità relativa del destinatario – Raccomandata informativa – Necessità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Digirolamo). Sent. n. 213 del 2 febbraio 2015.

In tema di notifica di cartella di pagamento non trova applicazione la norma che prevede l'obbligo di emettere la raccomandata c.d. informativa in caso di irreperibilità del destinatario, in quanto l'art. 12 della legge n. 890 del 1982 estende detta disciplina, stabilita per gli atti giudiziari, solo alla notificazione degli atti delle pubbliche amministrazioni¹.

¹ Si veda la nota dell'avv. MARTA ANCONA, "Notifica a soggetti temporaneamente irreperibili o notifica al portiere dello stabile, due fattispecie differenti", in Massimario, stessa rivista, n. 1/2 del 2014, pag. 225 e ss..

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Notifica a società in pendenza di procedura concordataria – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Durante - Relatore: D'Ippolito). Sent. n. 1613 del 14 maggio 2015.

L'emissione della cartella di pagamento costituisce esercizio dell'azione esecutiva in quanto il concessionario attraverso di essa realizza la propria pretesa. Ne consegue che, stante il divieto esplicito previsto dall'art. 168 l.f. di iniziare azioni esecutive nei confronti di soggetti ammessi alla procedura concordataria, è illegittima e pertanto da annullare, la cartella notificata a soggetti ammessi a tale procedura¹.

¹ In senso contrario, si veda Ctr Puglia, Sez. X, Sent. 169 del 2013 (Presidente: De Bari – Relatore: Monterisi).

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Società incorporata – Inesistenza della notifica.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Aiello – Relatore: Chia-
rolla). Sent. n. 689 del 31 marzo 2015.

È affetta da inesistenza la notifica della cartella esattoriale effettuata ad una società incorporata per fusione, dunque, estinta in seguito a cancellazione dal registro delle imprese, ancorché relativa ad una pretesa impositiva a carico della stessa. La fusione per incorporazione, infatti, dà luogo ad un fenomeno di successione universale in tutti i rapporti della società incorporata, anche processuali, anteriori alla fusione; tuttavia, per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, la società incorporata si estingue e, perdendo la propria autonoma legittimazione sia attiva che passiva, non può essere destinataria di atti che non avrebbe la possibilità di impugnare. Resta, invece, destinataria della notifica della suddetta cartella la società incorporante, unica legittimata ad adempiere alla pretesa del fisco ovvero a contestarne la debenza.

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Prova – Deposito della sola relata – Insufficienza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Di
Mattina). Sent. n. 2809 del 4 agosto 2015.

È inesistente la notifica di un atto quando non è possibile comprendere il collegamento tra la relata e l'atto stesso notificato. Pertanto, il deposito della copia conforme all'originale della sola relata di notifica di una cartella non costituisce prova dell'avvenuta notifica della stessa, la quale deve essere sempre depositata in originale o in copia autenticata¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 15423 del 2015.

NOTIFICAZIONI – Servizio postale – Data di spedizione – Prova – Documento formato dal mittente – Inidoneità – Ricevuta di spedizione – Necessità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente e relatore: Leuci). Sent. n.
218 del 3 febbraio 2015.

Ai fini della certezza in ordine ad un termine (nel caso di specie, di pre-

scrizione), una “cartolina di ritorno” (avviso di ricevimento) relativa ad una raccomandata spedita attraverso il servizio postale non è documento idoneo a dar prova certa della data di spedizione, allorché essa sia stata ottenuta con il servizio “stampa in proprio” ovvero sia stata stampata e predisposta da quello stesso soggetto che la raccomandata ha inviato, occorrendo, invece, ai fini di detta prova, la ricevuta di spedizione rilasciata dall’ufficio postale; in mancanza di tale ricevuta, può ritenersi mezzo di prova idoneo la riproduzione cartacea delle risultanze leggibili nella rete telematica presso il sito di Poste Italiane.

NOTIFICAZIONI – A mezzo posta – Valenza probatoria privilegiata – Sussiste – Contestazione – Querela di falso – Necessità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Bray). Sent. n. 539 del 13 marzo 2015.

In tema di notifica di atti tributari, le operazioni compiute dall’agente postale sono assistite da valenza probatoria privilegiata ai sensi dell’art. 2700 del c.c. e il contribuente che intenda contestare la notifica perché ritiene che l’atto non gli sia mai stato notificato, deve necessariamente proporre querela di falso¹.

¹ Si veda Cass., sent. n. 25128 del 2013.

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Avviso di ricevimento – Sottoscrizione – Querela di falso – Sentenza dichiarativa – Inesistenza della notifica – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Fiorella - Relatore: Sartori). Sent. n. 1222 del 13 aprile 2015.

La sentenza dichiarativa della falsità della firma apposta sull’avviso di ricevimento della cartella di pagamento comporta l’inesistenza giuridica della notifica con la conseguente nullità della cartella.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Accertamento – Annullamento in autotutela – Emissione di nuovo atto impositivo – Condizioni di legittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Cigna – Relatore: Dima). Sent. n. 1792 del 2 settembre 2015.

L'avviso di accertamento emesso dall'ufficio in seguito all'annullamento in via di autotutela di due precedenti avvisi, disposto ai sensi dell'art. 2 quater, legge n. 656 del 1994 (disciplina della competenza e dell'esercizio del potere di autotutela), non si sottrae ai criteri imposti dall'art. 43, comma 3, del d.p.r. n. 600 del 1973 (necessaria correzione di errori formali o sostanziali, ovvero sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi, non conosciuti e non conoscibili al tempo dell'originario atto accertativo), sicché assume carattere meramente strumentale piuttosto che di legittimo atto integrativo quell'atto di accertamento, che sia emesso senza che ne ricorrano i suddetti presupposti. (Nel caso di specie, l'ufficio ha rettificato tre volte, provvedendo all'autoannullamento dei precedenti atti di accertamento, l'ammontare dei redditi imputabili al socio di una società di capitali, senza darne giustificazione alcuna)¹.

¹ Si veda la nota del prof. avv. GIANLUCA SELICATO, "La rinnovazione dell'atto impositivo tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo", in *Massimario*, stessa rivista, n. 1/2 del 2009, pag. 151 e ss..

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Dichiarazione icipi – Emendabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente e relatore: Sepe). Sent. n. 921 del 28 aprile 2015.

La dichiarazione di imposta, anche relativa all'icipi, avendo natura di mera esternazione di scienza e di giudizio, può essere emendata (o ritrattata) dal contribuente, se frutto di errore, con effetti diversi a seconda che la modifica abbia luogo prima della notificazione dell'av-

viso di liquidazione della maggiore imposta o successivamente alla stessa. Nel primo caso l'ufficio è tenuto a rispettare le risultanze della correzione, fermo restando l'esercizio dei suoi poteri in ordine ai valori emendati, ma con onere della prova a suo carico. Nella seconda ipotesi, invece, pur non potendo considerarsi precluso l'esercizio della facoltà di correzione, quest'ultima venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare la correttezza della modifica proposta.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Dichiarazione integrativa – Termine finale per la presentazione – Individuazione.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. III (Presidente e relatore: Brandimarte). Sent. 2402 del 21 settembre 2015.

La disposizione dell'art. 2, comma 8 bis del d.p.r. n. 322 del 1998, concernente il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa dell'originaria dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte ivi indicate, va interpretata, in assenza di una esplicita previsione di decadenza, nel senso che detta dichiarazione integrativa può essere efficacemente inoltrata sino a quando il rapporto tributario non sia divenuto definitivo o per la scadenza dei termini di impugnazione da parte del contribuente o per il vano decorso dei termini entro i quali l'A.f. può esercitare i suoi poteri di accertamento.

DISPOSIZIONI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Estensione analogica a diversa fattispecie – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente e relatore: Urbano). Sent. n. 347 del 16 febbraio 2015.

Il principio di stretta legalità delle sanzioni, sancito dall'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, comporta il divieto di estensione analogica delle stesse ad una fattispecie diversa da quella espressamente prevista dalla norma. Pertanto, le sanzioni previste per le ipotesi di omesso versamento totale o parziale dell'imposta non possono essere applicate in via analogica all'ipotesi in cui il contribuente ottenga un rimborso non dovuto. Trattasi, infatti, di due fattispecie differenti per le quali non sussiste una medesima ratio sanzionatoria.

Nota della dott.ssa Marta Basile

Nell'applicazione delle sanzioni tributarie l'analogia non va confusa con il senso comune

1. Il caso. La Ctr di Bari, con la sentenza in commento, si è pronunciata sull'applicazione analogica delle sanzioni previste dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, ad una fattispecie non espressamente prevista dalla norma medesima.

Nel caso di specie il contribuente aveva impugnato il provvedimento con cui l'ufficio applicava la sanzione pecuniaria prevista dal predetto articolo per l'utilizzo improprio del credito d'imposta iva portato in compensazione infra annuale anticipata, basando il ricorso sulla violazione del principio di legalità espresso dall'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997. Avverso la sentenza di primo grado, che respingeva il ricorso, il contribuente proponeva appello eccependo l'illegittimità della sanzione di tipo formale irrogata unitamente al recupero degli interessi, in quanto la fattispecie prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 riguarda l'omesso o tardivo pagamento dell'imposta e non la compensazione anticipata di un credito iva.

La Ctr riforma la sentenza di primo grado e annulla l'atto volto al recupero delle sanzioni basando la decisione sulla basilare considerazione che, nell'ambito del diritto tributario, l'estensione analogica della sanzione ad una fattispecie diversa da quella espressamente prevista dalla norma, viola il principio di legalità che informa il sistema delle sanzioni previsto dall'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997.

I giudici d'appello, rifacendosi alla giurisprudenza della Corte di Cassazione¹ ed alla uniforme giurisprudenza di merito della stessa Ctr della Puglia², concludono che dal predetto principio rinviene che è precluso all'ufficio applicare la sanzione prevista per il caso di omesso versamento, totale o parziale, o di tardato pagamento dell'imposta, ex art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, alla diversa fattispecie costituita dall'ottenimento di un rimborso non dovuto stante "*l'evidente diversità delle due fattispecie e quindi per la palese impossibilità di individuare una medesima ratio sanzionatoria nei due casi*".

2. Natura, finalità e disciplina della sanzione tributaria. La sanzione tributaria si applica a seguito del compimento di un illecito tributario che si verifica ogniqualvolta vi sia stata una inosservanza degli obblighi principali ed accessori che traggano origine dal rapporto giuridico d'imposta.

¹ Cass., sent. n. 15938 del 6/7/2010.

² Sentenze nn. 55/15/10 e 1151/6/14.

Le sanzioni hanno un duplice scopo, repressivo e intimidatorio e costituiscono la reazione dell'ordinamento giuridico alla commissione dell'illecito; la relativa disciplina è contenuta nel d.lgs. n. 472/1997 che regola i principi generali della materia e nei d.lgs. nn. 471 e 473 del 1997 che prevedono le singole fattispecie sanzionatorie.

La normativa introdotta nel 1997 è stata uniformata ai principi generali della sanzione amministrativa, come regolata dalla l. n. 689 del 1981, per cui la sanzione tributaria è, a tutti gli effetti, una sanzione amministrativa, coniugata con gli aspetti caratteristici della materia tributaria. La particolarità consiste nel fatto che in materia tributaria vi è l'unicità dell'illecito fiscale nel senso che il bene giuridico protetto è, appunto, unico e consiste nell'interesse ad una tempestiva contribuzione, in ragione della capacità contributiva, attraverso un efficiente funzionamento del sistema fiscale. Ciò determina la sussistenza di un principio di specialità relativo al bene giuridico protetto, allineato al principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 Cost.. L'applicazione della sanzione tributaria, seguendo la commissione dell'illecito, contribuisce ad assicurare la protezione dell'interesse fiscale alla pronta acquisizione delle entrate attraverso il corretto espletamento del procedimento amministrativo tributario³.

3. La *eadem ratio* quale presupposto per l'applicazione del principio di analogia. Di basilare importanza risulta il richiamo fatto dal Collegio al principio di legalità ed al suo corollario costituito dal principio di tassatività, da cui deriva, in linea generale, il divieto di applicare, alle sanzioni tributarie, il meccanismo giuridico dell'analogia. In tal senso particolare pregio riveste il richiamo effettuato dai giudici all'*eadem ratio* che deve comunque sottostare ai due casi simili, presupposto indispensabile per una possibile, anche se improbabile, applicazione del meccanismo dell'analogia alle sanzioni tributarie.

Il fondamentale principio di legalità richiamato dal Collegio che disciplina la materia delle sanzioni tributarie, trova la sua positiva espressione nell'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui «nessuno può essere punito se non in forza di una legge entrata in vigore prima del fatto commesso». Per le sanzioni amministrative tributarie è dunque prevista una riserva di legge assoluta. La locuzione “*in forza di una legge*”, infatti, non sembra lasciare spazio ad una riserva di legge relativa che, invece, è possibile ravvisare nel principio di legalità previsto dall'art. 23 Cost. in tema di imposizione tributaria; quest'ultima disposizione, usando la locuzione “*in base alla legge*”, lascia aperta

³ Si veda P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 332.

la possibilità di ricorrere alle fonti di secondo grado, in particolare ai regolamenti.

La rigidità di tale riserva è efficacemente rappresentata dalla Corte di Cassazione che, riferendosi alla previsione di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 97, si è espressa in termini di "*principio di stretta legalità che informa il sistema delle sanzioni di natura tributaria*"⁴.

Le sanzioni tributarie, data la loro finalità repressiva, vengono comunemente riportate nell'ambito di operatività dell'art. 25 della Cost. sul presupposto che tale articolo introducendo anch'esso, a differenza dell'art. 23, una riserva di legge assoluta, include ogni ipotesi di misura afflittiva assimilabile alla sanzione penale, con conseguente estensione anche alla sanzione tributaria dei divieti di analogia derivanti da detta disposizione costituzionale.

La natura amministrativa della sanzione tributaria consente altresì che, in caso di lacune normative nella disciplina tributaria, si possa fare riferimento alla regolamentazione della sanzione amministrativa generale per cui il principio di tassatività ritraibile dalla citata l. n. 689 del 1981 in tema di sanzione tributaria generale, che all'art.1 comma 2 dispone: "*Le leggi che prevedono sanzioni amministrative si applicano soltanto nei casi e per i tempi in esse considerati*".

Il principio di tassatività, strettamente collegato a quello di legalità, ha la finalità di impedire l'ampliamento di fattispecie punitive nella fase di attuazione del diritto in sede amministrativa o giurisdizionale. Tale principio comporta che la violazione sia descritta in modo chiaro e non lasci discrezionalità alcuna nell'individuazione della conseguente condotta sanzionabile.

Ai principi di legalità e di tassatività consegue anche il divieto di analogia espressamente previsto per le sanzioni penali, ma applicabile anche a quelle tributarie per la loro richiamata natura afflittiva.

L'analogia, infatti, è il procedimento di integrazione previsto dall'ordinamento giuridico nel caso in cui il medesimo presenti una lacuna: in mancanza di una disposizione espressa che regoli il caso concreto l'analogia consente di estendere, al caso non previsto, le disposizioni regolanti casi o materie simili.

Va, comunque, evidenziato che il presupposto per l'applicazione dell'analogia è la carenza di disciplina circa una fattispecie specifica; ma in materia di sanzioni, qualora la norma giuridica individui cosa sia sanzionabile, il predetto presupposto non può verificarsi. Rispetto alla disciplina delle sanzioni, quindi, una determinata fattispecie o è sanzionabile o non è oggetto di sanzione, ragion per cui se la legge non prevede come sanzionabile una deter-

⁴ Cass., sent. n. 15938 del 6/7/2010.

minata fattispecie, vuol dire che è la stessa legge a non considerarla sanzionabile. In tal senso l'applicazione analogica non sarebbe vietata in sé, ma piuttosto semplicemente impossibile⁵. L'art. 12, comma 1 delle preleggi⁶, peraltro, ammette implicitamente che il legislatore non è sempre chiaro, dettando le regole per chiarirlo; ma interpretare la legge nel significato della dinamica ermeneutica, non vuol dire integrarla a proprio piacimento. La necessità della coerenza con l'ordinamento e i suoi principi generali deve fare necessariamente i conti con la natura degli istituti del diritto. In concreto, pertanto, per l'art. 12 delle preleggi l'analogia è un criterio interpretativo che propone la soluzione di un problema con riferimento a casi simili già risolti; tanto comporta che due termini, per sopportare l'analogia, devono essere simili e compatibili per definizione. Oltre questi limiti ci si porrebbe fuori dal sistema esistente e l'opera svolta dall'addetto ai lavori si trasformerebbe da interpretazione in legislazione, la qualcosa è ovviamente inaccettabile.

Corretta e rigorosa risulta, dunque, la conclusione a cui giunge il collegio, che non sembra escludere categoricamente ed a priori l'applicazione del meccanismo dell'analogia alla materia delle sanzioni tributarie esprimendo, piuttosto, la considerazione che, affinché il principio di analogia possa trovare applicazione, è necessaria l'identità della *ratio* posta alla base delle due ipotesi messe in collegamento dall'interprete.

È solo attraverso una attività interpretativa, infatti, che è possibile individuare la disciplina che il legislatore avrebbe adottato per il caso concreto, qualora lo avesse previsto. Ed è proprio sotto questo profilo che la sentenza in commento si presenta di particolare interesse in quanto sottolinea, appunto, l'evidente diversità delle due fattispecie assimilate dall'ufficio finanziario nel caso oggetto del giudizio e cioè l'omesso o tardivo pagamento dell'imposta e la compensazione anticipata di un credito iva e rileva, quindi, "*la palese impossibilità di individuare una medesima ratio sanzionatoria nei due casi*"⁷.

Il percorso logico seguito dal collegio appare, inoltre, perfettamente in linea con il pensiero del Bobbio secondo cui "*se la ratio legis è la ragion sufficiente della norma giuridica, si dovrà dire, in base al principio di validità del ragionamento per analogia, che l'estensione dal caso regolato al caso non regolato è legittima quando il secondo ha in comune col primo la ratio*

⁵ Si veda G.A. MICHELI, *Corso di diritto Tributario*, Torino, 1984, pag. 83; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto Tributario*, Milano, 1960, pag. 26.

⁶ Sull'art.12 preleggi e sui principi metodologici v. G. MELIS *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova 2003, pag.45 e ss..

⁷ Al riguardo E. BETTI scriveva «*È necessario risalire alla "ragion sufficiente" o "ragion d'essere" delle norme che si presentano "analoghe"*» in *Interpretazione della legge e degli atti giuridici*, Milano, 1971, pag. 169.

legis, o per dirla con le parole usate tradizionalmente dai giuristi, quando la somiglianza dei due casi consiste nell'averne entrambe l'*eadem ratio*'⁸.

Alla luce delle considerazioni espresse, appare di ogni evidenza che l'analogia non è un concetto di facile manovrabilità e soprattutto non è un concetto assoluto; si può concludere, pertanto, che l'interprete deve essere accorto a non confondere incautamente l'analogia con il senso comune, errore in cui è incorso l'ufficio finanziario. Uno stato di diritto si declina, infatti, attraverso la determinatezza della fattispecie, la sicurezza giuridica, la chiarezza normativa. La certezza della regola deve tradursi nella certezza del suo significato e tale esigenza si estende "*all'ermeneuta perché con l'interpretazione audace e infedele (sotto la sua etichetta, occorrendo, di interpretazione funzionale, progressiva, correttiva) non pregiudichi la regola nella stessa sua efficacia*"⁹.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni amministrative – Incertezza sul valore venale dei beni oggetto di imposizione – Elemento psicologico – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi – Relatore: Dima). Sent. n. 1935 del 14 settembre 2015.

In caso di situazione di obiettiva incertezza sul valore venale dei terreni (ai fini dell'applicazione dell'ICI) difetta il necessario elemento psicologico – ovvero l'azione cosciente e volontaria, dolosa o colposa – indispensabile per la irrogazione delle sanzioni amministrative.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Dichiarazione dei redditi predisposta da professionista non abilitato – Sentenza penale di condanna – Inapplicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Fiorella – Relatore: Romano). Sent. n. 1228 del 13 aprile 2015.

La sentenza di condanna penale nei confronti del professionista che ha predisposto la dichiarazione dei redditi, senza possedere alcun titolo, costituisce causa di inapplicabilità delle sanzioni, ai sensi dell'art. 5, comma 1 e dell'art. 10 del d.lgs. n. 471 del 1997.

⁸ Così N. BOBBIO, *L'analogia nella logica del diritto*, Torino 1938.

⁹ Così E. ALLORIO, *La certezza del diritto nell'economia*, in *Dir. econ.*, 1956, p. 1204.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni amministrative – Incertezza normativa – Norma di interpretazione autentica – Inapplicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. X (Presidente: Drago – Relatore: Miccolis). Sent. n. 130, parte II, del 22 gennaio 2015.

L'intervento di una norma di interpretazione autentica che chiarisce l'ambito di applicazione delle disposizioni violate prima della sua emanazione, giustifica l'annullamento delle sanzioni amministrative in precedenza irrogate.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni amministrative – Cause di non punibilità – Forza maggiore – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 2042 del 5 giugno 2015.

Ai sensi dell'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, è illegittima l'irrogazione delle sanzioni amministrative non essendo punibile chi ha commesso la violazione per cause di forza maggiore. A tal fine, l'esimente della forza maggiore deve dipendere da fatti estranei alla volontà del contribuente.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Indicazione in fattura di titolo di non imponibilità errato – Non assoggettabilità comunque dell'operazione all'imposta – Violazione meramente formale – Sussiste – Sanzionabilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente: Castellaneta – Relatore: Marzo). Sent. n. 922 del 20 marzo 2015.

L'indicazione erronea e non pertinente nelle fatture emesse da un soggetto fiscale delle norme di legge che comportino la non imponibilità ai fini dell'iva né trova espressa sanzione nell'art. 9 del d.lgs. n. 471 del 1997 né è produttiva di danno per l'erario, atteso che non ha avuto come conseguenza il mancato versamento dell'imposta, comunque non dovuta. Ne consegue che tale erronea indicazione ha natura di irregolarità meramente formale e quindi non sanzionabile, anche tenendo conto del disposto dell'art.6, comma 5 bis, del d.lgs. n. 472 del 1997,

secondo il quale non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio alle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Ravvedimento operoso – Versamento inferiore al dovuto – Errore materiale – Irrilevanza – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Menna). Sent. n. 1249 del 29 maggio 2015.

Il versamento di una somma sensibilmente inferiore rispetto a quanto dovuto per sanzioni ed interessi, causata da un mero errore materiale, non può per la mancanza di proporzionalità con l'importo richiesto, pregiudicare la validità del ravvedimento operoso e ciò anche in funzione del principio non vessatorio delle richieste di pagamento e della collaborazione tra contribuente e fisco.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Misure cautelari – Art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 – Autorizzazione del giudice – Fumus boni juris e periculum in mora – Sussistenza dei requisiti – Motivazione adeguata – Necessità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Marrese – Relatore: Schilardi). Sent. n. 1755 del 31 luglio 2015.

Il provvedimento del giudice che autorizzi l'ufficio ad iscrivere ipoteca legale e/o a procedere a sequestro conservativo deve essere adeguatamente motivato in relazione ai requisiti legali richiesti. Con riferimento al "fumus boni juris", nel caso in cui la concessione della misura possa produrre effetti dirompenti sull'attività del contribuente, è da ritenersi inadeguata la semplice osservazione che la pretesa dell'ufficio si basi sull'apparente fondamento del buon diritto, essendo necessaria una sufficiente analisi preliminare nel merito delle questioni sollevate. Per quanto attiene al "periculum in mora", inoltre, il richiamo alla mera sproporzione tra il patrimonio del contribuente e l'ammontare della pretesa creditoria non può costituire di per sé elemento sufficiente su cui basare la concessione della misura, ma è necessario che sussista il fondato timore (la cui prova incombe sull'ufficio) che il con-

tributente disperda il proprio patrimonio, mettendo a rischio il credito vantato dall'erario.

Nota del prof. Giuseppe Ingraio

L'applicazione delle misure cautelari in base al p.v.c. tra fondatezza della pretesa e pericolo di riscossione

La sentenza in rassegna è di particolare interesse, in quanto affronta le più rilevanti problematiche connesse alla applicazione delle misure cautelari che operano nella fase dell'accertamento, previste dall'art. 22, d.lgs. n. 472 del 1997.

La vicenda trae origine da una verifica fiscale effettuata dalla Guardia di finanza nei confronti di un imprenditore, al quale è stata contestata una evasione fiscale iva, per un ammontare di circa 3 milioni di euro, realizzata tramite l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

L'Agenzia delle entrate, in base al p.v.c., ha presentato istanza alla Ctp per essere autorizzata ad applicare il sequestro di beni immobili e mobili di proprietà del soggetto, specificamente individuati.

Il giudice di prime cure ha accolto l'istanza del fisco ritenendo sussistenti i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

Avverso tale sentenza il contribuente ha proposto appello, evidenziando la carenza di motivazione del provvedimento del giudice di primo grado, sia per l'inesistenza del *fumus boni iuris*, posto che il disconoscimento della detrazione iva sarebbe frutto di indizi e riscontri enunciati in modo generico senza una precisa indicazione, sia per l'inesistenza del *periculum in mora*, in quanto non avrebbe posto in essere alcun atto di disposizione dei propri beni finalizzato alla sottrazione del suo patrimonio alla garanzia del fisco.

La Ctr ha accolto l'appello del contribuente, evidenziando che i giudici di primo grado non si sarebbero fatti carico di esaminare la sussistenza dei presupposti richiesti dalla legge motivandoli adeguatamente. La pretesa è stata, infatti, ritenuta fondata, da un lato, senza svolgere alcuna considerazione in merito alla sussistenza di un quadro probatorio dal quale desumere l'inesistenza delle operazioni economiche e, dall'altro, senza svolgere un approfondimento sulla sussistenza del pericolo per la riscossione, essendo stata rilevata solo la rilevante entità del credito fiscale indicato nel processo verbale di constatazione, senza una precisa indicazione circa l'esistenza di atti di disposizione dei beni.

In base a quanto è dato desumere dalla lettura della sentenza, la pronuncia dei giudici ci sembra impeccabile.

Con riguardo al *fumus* della pretesa i giudici di primo grado argomentano testualmente che “il p.v.c. ha permesso di dedurre in maniera agevole e analitica le ragioni poste a fondamento della pretesa” e pertanto l’istanza appare fondata nel merito. Si tratta di una affermazione del tutto vaga, che non soddisfa di certo l’onere motivazionale che l’art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 impone ad un provvedimento in grado di incidere in modo significativo nella sfera giuridica del contribuente, come l’applicazione del sequestro conservativo mobiliare e immobiliare.

Bisogna considerare che, nel caso di specie, l’atto presupposto è costituito da un processo verbale di constatazione redatto dalla G.d.f. dal quale risulta un potenziale credito tributario; tale atto presenta un più basso grado di sostenibilità della “ragione di credito” rispetto a quanto possa desumersi da un avviso di accertamento, da un atto di contestazione o da un provvedimento di irrogazione della sanzione, i quali, come è noto, rappresentano gli ulteriori atti che, ai sensi dell’art. 22 citato e dell’art. 27 del d.l. n. 185 del 2008, possono legittimare la proposizione dell’istanza cautelare da parte dell’ufficio impositore.

In questa prospettiva, appare corretto evidenziare che i giudici di primo grado avrebbero dovuto svolgere un esame ben più accurato sulla fondatezza della pretesa dell’ufficio rispetto a quello in concreto desumibile dalla lettura della sentenza.

Non va trascurato peraltro che già l’ufficio impositore, nel momento in cui ha richiesto al giudice tributario l’adozione delle misure cautelari sulla base del processo verbale redatto dalla Guardia di finanza, avrebbe dovuto effettuare un attento vaglio critico circa le sue conclusioni. Ed infatti, l’A.f. (circ. n. 4 del 2010) ha imposto agli uffici periferici di svolgere una attenta valutazione circa l’attendibilità e la sostenibilità della pretesa; circostanza, che non può desumersi dal mero rinvio all’atto presupposto, soprattutto quando si tratta di un processo verbale di constatazione. In quest’ultimo caso, l’ufficio deve quindi evidenziare analiticamente le argomentazioni da cui possa desumersi il *fumus* della pretesa.

Anche ammettendo che l’istanza dell’ufficio sia valida ed ammissibile nonostante evidenzi un mero recepimento acritico delle conclusioni del processo verbale, resta fermo che il giudice tributario debba dimostrare di aver svolto un esame del merito della pretesa, sia pur “sommario”. Nonostante l’art. 22 preveda quale condizione dell’azione soltanto l’esistenza del timore di perdere la garanzia del credito, un’interpretazione sistematica della norma porta ad affermare che, in sede processuale, il giudice deve appurare che dall’atto richiamato, anche alla luce delle eventuali deduzioni difensive del contribuente, si possa evincere l’esistenza di una probabile ragione di credito dell’erario. L’esito dell’esame del merito svolto in sede di giudizio per l’applica-

zione del sequestro o dell'ipoteca, a prescindere dalla sua "intensità", non condiziona l'eventuale processo che ha ad oggetto l'impugnazione degli atti presupposto, finalizzato al loro annullamento.

Nel caso che ci occupa, né l'ufficio in sede di presentazione dell'istanza, né il giudice di primo grado nella motivazione della sentenza, hanno in particolare chiarito quali fossero gli indizi dai quali presumere l'inesistenza delle operazioni di acquisto rilevanti ai fini iva; non si è specificato poi se la frode iva ipotizzata sia stata frutto di operazioni soggettivamente inesistenti od operazioni oggettivamente inesistenti. E questo rappresenta certamente un punto delicato, perché in merito alle operazioni soggettivamente inesistenti il diritto di detrazione sarebbe comunque spettato.

In definitiva, sullo specifico punto dell'esistenza della apparente fondatezza della pretesa l'esame condotto dalla Ctp è palesemente carente. I giudici di secondo grado precisano, peraltro, che una "non sufficiente analisi preliminare nel merito rischierebbe di avallare la concessione di misure cautelari, in grado, come in questo caso di incidere in maniera rilevante sull'attività svolta dal ricorrente". È una affermazione condivisibile, che poteva anche essere omessa, in quanto nel caso in oggetto l'analisi del merito nel giudizio di primo grado è stata non insufficiente ma del tutto assente! La fondatezza dell'istanza cautelare è, infatti, asserita in modo del tutto apodittico.

Passiamo ora a svolgere qualche breve considerazione a proposito della sussistenza del pericolo nel ritardo, cioè del timore di perdere la garanzia del credito. Il *periculum in mora* si ricollega alla possibilità che il contribuente si spogli dei propri beni rendendo di fatto inesigibile il credito dell'erario, che va valutato, più che sulla base di elementi oggettivi quali l'entità del credito da tutelare, in ragione di elementi soggettivi, cioè in base a comportamenti del debitore che potrebbero far temere la sottrazione della garanzia (es. variazioni di domicilio fiscale a seguito di controlli fiscali, pregresse situazioni di insolvenza in relazione a pretese tributarie, o altre pretese riscuotibili a mezzo ruolo, nonché l'esistenza di eventuali protesti, pignoramenti o azioni esecutive a suo carico).

Anche sotto questo profilo la sentenza in rassegna coglie nel segno. Si evidenzia, infatti, che il pericolo non può desumersi dalla notevole entità del credito tributario, ovvero dalla sproporzione tra tale credito e il patrimonio del contribuente (circostanza quest'ultima che comunque non è stata dimostrata né dall'ufficio, né dal giudice di primo grado), ma è necessario comprovare che il contribuente manifesti con atti concreti (e non menzionati in astratto), l'intenzione di disperdere il proprio patrimonio, mettendo a rischio il credito vantato dall'erario.

In conclusione, posto che non è stata fornita alcuna precisa indicazione su quali siano gli atti posti in essere dal contribuente in grado di depauperare in

modo significativo il suo patrimonio, appare evidente che l'autorizzazione all'applicazione del sequestro conservativo concessa dal giudice di primo grado risulti viziata, oltre che per il profilo del *fumus boni iuris*, anche per la mancanza del *periculum in mora*. La Ctr ha, quindi, dimostrato di ben governare le regole desumibili dall'art. 22, d.lgs. n. 472 del 1997.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Credito d'imposta – Compensazione per un importo superiore a quello richiesto – Recupero della differenza – Successivo sgravio parziale – Irrogazione – Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente: De Bari – Relatore: Menna). Sent. n. 766 del 13 aprile 2015.

Nell'ipotesi di compensazione di un credito superiore a quello richiesto e concesso, qualora l'ufficio, successivamente all'emanazione dell'atto di recupero, riconosca la sussistenza di un ulteriore credito a cui segue, per l'effetto, lo sgravio parziale di quanto richiesto, la sanzione amministrativa applicabile è quella prevista dal d.lgs. n. 471 del 1997 in misura del 30% del maggiore importo compensato, in quanto la successiva rettifica operata dall'Amministrazione conferma l'errore materiale rilevato dal controllo della dichiarazione annuale ai sensi dell'art. 36 bis del d.p.r. n. 600 del 1973 e 54 bis del d.p.r. n. 633 del 1972.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Condono – Atto di diniego – Obbligo di motivazione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 319 del 12 febbraio 2015.

L'atto di diniego del condono, al pari degli altri atti amministrativi, deve essere adeguatamente motivato e non può contenere una motivazione criptica, di difficile lettura e comprensione.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Scudo fiscale – Cause ostative.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Silvestrini – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 1445 del 24 giugno 2015.

Costituiscono cause ostative all'applicazione dello scudo fiscale, di cui

all'art. 14, comma 7, del d.l. n. 350 del 2001, gli accessi, le ispezioni e le verifiche o le altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui gli interessati abbiano avuto formale conoscenza, dovendosi intendere per tali tutti gli atti istruttori che rientrano e completano i poteri di indagine dell'A. f. per l'espletamento della propria funzione accertatrice.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Ente di natura non associativa – Iscrizione all'anagrafe – Ammissibilità – Sussiste.

IDEM – Ente di natura non associativa ma strumentale e dipendente da associazione onlus – Iscrizione all'anagrafe – Ammissibilità – Sussiste.

IDEM – Statuto del contribuente – Non contestazione in ordine al riconoscimento della qualifica di onlus – Legittimo affidamento – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Venneri). Sent. 122 del 22 gennaio 2015.

L'atipica natura giuridica di un ente (che non può qualificarsi né come fondazione né come associazione) non è confliggente con il riconoscimento della qualifica di onlus, in considerazione del fatto che la normativa in materia fa riferimento anche agli "altri enti di carattere privato".

Il requisito della c.d. disciplina uniforme del rapporto associativo per l'ottenimento della qualifica di onlus sussiste allorché l'ente, pur non avendo natura associativa ed in quanto tale privo di un proprio organo assembleare, sia strumentale ad una associazione onlus alla quale sia legato imprescindibilmente in virtù delle disposizioni statutarie di entrambi i soggetti. In tal caso le norme statutarie di entrambi gli enti devono essere lette unitariamente al fine di accertare la sussistenza dei requisiti per attribuire la natura di onlus anche all'ente strumentale.

L'assenza di qualsiasi contestazione in ordine alla natura di onlus da parte dell'Agenzia delle entrate, protrattasi per un lungo periodo di tempo (oltre tredici anni), nonostante l'invio di numerose comunicazioni da parte di un ente, è in grado di ingenerare il legittimo affidamento di cui all'art. 10 della legge n. 212 del 2000.

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto del contribuente – Verifica – Ordine di servizio relativo ad un anno d'imposta – Estensione della verifica ad altro anno d'imposta – Assenza di apposita autorizzazione – Avviso di accertamento – Nullità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Sasso). Sent. n. 3637 dell'11 novembre 2015.

È illegittimo l'accertamento relativo ad un anno d'imposta derivante da una verifica operata sulla base di un ordine di servizio emesso per un diverso anno d'imposta, in quanto i verificatori avrebbero dovuto richiedere all'organo competente una preventiva autorizzazione all'estensione all'ulteriore anno d'imposta. Ne consegue la violazione del diritto al contraddittorio preventivo, sancito dall'art. 12 della legge n. 212 del 2000 e la nullità derivata dell'avviso di accertamento.

Il sistema delle impugnazioni nel processo tributario

DOTT. ENNIO ATTILIO SEPE

Presidente della Commissione tributaria regionale della Puglia
Sostituto Procuratore Generale della Corte di Cassazione

SOMMARIO:

1. *Mezzi di impugnazione: distinzioni e oggetto.* 2. *I soggetti: legittimazione, interesse ad agire; acquiescenza.* 3. *I mezzi di impugnazione nel processo tributario.* 4. *I termini di impugnazione.* 5. *Cause inscindibili e scindibili.* 6. *Impugnazioni incidentali tempestive e tardive.* 7. *Esecutività delle sentenze.* 8. *Sospensione dell'esecutività delle sentenze.*

1. Mezzi di impugnazione: distinzioni e oggetto. I mezzi di impugnazione costituiscono un *numerus clausus*: sono soltanto quelli espressamente previsti dalla legge.

Il tema riguarda i rimedi che l'ordinamento processuale appresta per sottoporre a verifica la sentenza che la parte assume essere illegittima o ingiusta, denunciando un errore processuale o sostanziale da cui sarebbe affetta, per provocarne la elisione o la sostituzione con altra pronuncia conforme a diritto.

La dottrina usa distinguere tradizionalmente i mezzi di impugnazione in gravami ed azioni di impugnativa a seconda che oggetto del nuovo esame sia l'intera materia del contendere sottoposta alla cognizione del primo giudice oppure soltanto vizi tassativamente elencati. Nel primo caso, pur trattandosi di mezzo a cognizione piena, il riesame è limitato dal divieto dello *ius novorum* e dalle limitazioni in materia di nuovi mezzi di prova, sicché, in conseguenza del c.d. effetto devolutivo dell'impugnazione, il cui ambito è circoscritto alle questioni di fatto e di diritto censurate, il giudizio presenta i caratteri di una *revisio prioris instantiae*, anziché di un *novum iudicium*. Nel secondo caso, il giudice dell'impugnazione deve procedere prima ad accertare la sussistenza dei vizi dedotti e, laddove in concreto li riscontri sussistenti, ad emanare una nuova sentenza che sostituisca quella cassata, con una netta separazione tra la fase rescindente (demolitoria) e la fase rescissoria (sostitutiva).

Nell'appello è ravvisabile in linea di massima lo schema del gravame,

mentre nel ricorso per cassazione e nella revocazione quello dell'azione di impugnativa, evidenziandosi chiaramente l'esistenza delle due fasi.

Con riferimento ai termini di impugnazione opera la distinzione tra mezzi ordinari e mezzi straordinari di impugnazione. I primi sono soggetti al termine di 60 giorni decorrente dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte o al termine semestrale di decadenza di cui all'art. 327 c.p.c. in virtù del richiamo disposto dall'art. 51 d.lgs. n. 546 del 1992 al precedente art. 38, c. 3. Fino a quando tali mezzi sono esperibili è preclusa la formazione della cosa giudicata formale. Essi sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione c.d. ordinaria nei casi previsti dall'art. 395, n. 4 (errore di fatto) e n. 5 (contrasto con precedente giudicato). I mezzi straordinari possono invece esperirsi dopo che si è formata la cosa giudicata, in quanto ritenuti dall'ordinamento compatibili con il regime di (relativa) stabilità determinato dalla cosa giudicata formale. Mezzo straordinario è la revocazione c.d. straordinaria esperibile dal giorno in cui si è avuta conoscenza dei vizi previsti dall'art. 395, n. 1 (dolo della parte), n. 2 (falsità della prova), n. 3 (ritrovamento di documenti decisivi) e n. 6 (dolo del giudice) c.p.c..

Riguardo ai vizi da cui può essere affetta la sentenza, è invalsa la distinzione tra *errores in procedendo*, identificabili nelle violazioni della legge processuale attinenti al profilo di legittimità degli atti di causa ed *errores in iudicando*, relativi invece al merito della lite, tali da comportare l'ingiustizia della decisione impugnata. Questi ultimi si distinguono in errori di fatto o di diritto, se concernono la ricostruzione o l'accertamento dei fatti controversi oppure l'individuazione e l'interpretazione della norma da applicare ai fini della decisione.

Nel passato le due categorie di vizi davano luogo a diversi mezzi di impugnazione e di tale diversità è rimasta traccia nell'art. 161, c. 1, c.p.c., ove è disposto che i motivi di nullità della sentenza si convertono in motivi di impugnazione, con l'esclusione del vizio, previsto dal c. 2, di sentenza priva di sottoscrizione, che deve considerarsi inesistente ad ogni effetto, insanabile e deducibile da chiunque vi abbia interesse. Tale regola non si ritrova nel processo tributario ove la mancata sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado, ai sensi dell'art. 59, lett. e), è causa di rimessione della causa alla Ctp, configurandosi il vizio quale causa di nullità.

2. I soggetti: legittimazione, interesse ad agire; acquiescenza. La legittimazione a proporre l'impugnazione compete soltanto a chi è stato parte del precedente giudizio, anche se non si sia costituito. Legittimate sono, quindi, solo le parti originarie, ancorché chiamate o intervenute in giudizio, ai sensi dell'art. 14, c. 3, d.lgs. n. 546 del 1992, che dispone: "*Possano intervenire*

volontariamente o essere chiamati in giudizio, i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso".

È comunemente esclusa la possibilità dell'intervento principale, previsto dall'art. 105, c. 1, c.p.c., che si configura quando l'interveniente afferma l'esistenza di un diritto proprio in contrasto con le parti in causa, introducendo una nuova domanda. Tale intervento non è compatibile con la disposizione summenzionata, che richiede che l'interveniente debba essere destinatario dell'atto impugnato o partecipe del medesimo rapporto d'imposta.

Deve ammettersi, invece, l'intervento adesivo autonomo o litisconsortile, ravvisabile nel processo tributario in presenza di un atto impositivo impugnato soltanto da alcuni dei suoi destinatari: i contribuenti che non lo abbiano impugnato possono farlo intervenendo nel giudizio già pendente, sempre che non sia già decorso il termine per impugnare l'atto impositivo (art. 14, c. 6).

È utile ricordare che nel caso di intervento adesivo dipendente l'intervenitore conserva la sua posizione processuale secondaria e subordinata, non avendo autonoma facoltà di proporre impugnazione, ma potendo soltanto aderire all'impugnazione della parte adiuvata (Cass. nn. 5744 del 2011 e 17644 del 2007).

Trova applicazione il principio generale sancito dall'art. 110 c.p.c., secondo cui se la parte viene meno per morte o perde la capacità processuale, la sentenza potrà essere impugnata dal successore a titolo universale. Ugualmente applicabile è l'art. 111 che, nel caso di trasferimento del diritto controverso per atto tra vivi o *mortis causa*, conferisce al successore a titolo particolare la facoltà di impugnare la sentenza pronunciata nei confronti del suo dante causa.

L'esistenza di un fenomeno di tipo successorio è stata ritenuta da SS.UU. n. 6070 del 2013 in occasione della estinzione di una società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, successivamente all'entrata in vigore dell'art. 4 del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 (che ha attribuito a tale adempimento efficacia costitutiva), prescindendosi dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo. Pertanto, a differenza della precedente disciplina, per la quale la cancellazione della società dal registro delle imprese non determinava la sua estinzione, qualora fossero ancora pendenti rapporti giuridici o contestazioni giudiziali, permanendo la legittimazione della società in persona del soggetto che la rappresentava prima della formale cancellazione, in virtù della riforma del diritto societario la legittimazione sostanziale e processuale si è automaticamente trasferita ai soci ex art. 110 c.p.c. (Cass. nn. 5855 del 2015, 23574 del 2014 e 8596 del 2013). Tuttavia l'art. 28 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 ha disposto che "*ai soli fini della vali-*

dità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del c.c. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese". Norma, questa, di cui Cass. n. 6743 del 2015 ha escluso la valenza interpretativa, discendendone l'applicazione esclusivamente ai casi nei quali la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto d.lgs., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente.

In ordine alla legittimazione processuale del fallito, la S.C. ha ritenuto che la perdita della capacità processuale del fallito, conseguente alla dichiarazione di fallimento, relativamente ai rapporti di pertinenza fallimentare, essendo posta a tutela della massa dei creditori, ha carattere relativo e può essere eccepita dal solo curatore, salvo che la curatela abbia dimostrato il suo interesse per il rapporto dedotto in lite, nel qual caso il difetto di legittimazione processuale del fallito assume carattere assoluto ed è perciò opponibile da chiunque e rilevabile anche d'ufficio. Pertanto, in difetto dell'eccezione del curatore, il fallito conserva la capacità processuale ed è, quindi, anche legittimato all'impugnazione (Cass. n. 5571 del 2011, SS.UU. n. 7132 del 1998).

Per impugnare validamente una sentenza occorre che la legittimazione sia sorretta da un interesse a farlo. L'interesse all'impugnazione – inteso quale manifestazione del generale principio dell'interesse ad agire e la cui assenza è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo – deve essere individuato in un interesse giuridicamente tutelabile, identificabile nella concreta utilità derivante dalla rimozione della pronuncia censurata, non essendo sufficiente l'esistenza di un mero interesse astratto ad una più corretta soluzione di una questione giuridica. La parte che si è vista accogliere il ricorso per prescrizione del credito d'imposta non alcun interesse ad impugnare la sentenza perché non si è pronunziata sulla non spettanza della pretesa. La soccombenza che rileva e dà titolo a proporre l'impugnazione deve avere valenza pratica.

Nel caso di soccombenza ripartita, ciascuna parte avrà titolo per impugnare la sentenza con riferimento a quelle statuizioni per le quali è risultato perdente.

Il diritto all'impugnazione della sentenza si perde, oltre che per scadenza dei termini, per acquiescenza fatta dalla parte soccombente, ai sensi dell'art. 329 c.p.c.. L'acquiescenza può intervenire solo anteriormente alla proposizione dell'impugnazione, giacché successivamente è possibile soltanto la rinuncia alla stessa (nella forma prescritta dalla legge). L'acquiescenza disciplinata dal primo comma del citato articolo può essere espressa o tacita, quest'ultima in presenza di atti o comportamenti del soccombente “*incompatibili con*

la volontà di avvalersi delle impugnazioni”, cioè univoci e concludenti nel senso dell’intenzione acquiescente. Il secondo comma prevede che “l’impugnazione parziale importa acquiescenza alle parti della sentenza non impugnata”. Tale acquiescenza è definita acquiescenza tacita qualificata. Si tratta di un atto giuridico in senso stretto, in cui rileva unicamente la volontarietà del comportamento, a differenza dell’acquiescenza regolata dal precedente comma, che integra un negozio giuridico processuale, nel quale rileva la volontà degli effetti.

3. I mezzi di impugnazione nel processo tributario. I mezzi di impugnazione ammessi nel processo tributario sono elencati dall’art. 50 del d.lgs. n. 546 del 1992, che li indica nell’appello, nel ricorso per cassazione e nella revocazione. Balza evidente rispetto alla elencazione contenuta nell’art. 323 c.p.c., la mancanza del regolamento di competenza e dell’opposizione in terzo.

La esclusione del regolamento di competenza si trova già affermata dal precedente art. 5, c. 4, che recita: “Non si applicano le disposizioni del c.p.c. sul regolamento di competenza”. Le ragioni di tale esclusione vanno ricercate in una pluralità di ragioni: la prima di esse è rappresentata dalla volontà di espungere dal processo tributario questo mezzo di riesame, immediatamente verticistico, delle questioni di competenza; altra ragione è rappresentata dal ruolo ridottissimo che la questione di competenza svolgerebbe nel processo tributario, nel quale l’unico criterio di ripartizione della competenza è il criterio territoriale del luogo in cui ha sede la parte resistente come individuata dall’art. 4, c. 1, di determinazione piuttosto semplice, tenuto altresì conto della incontestabilità della competenza per territorio del giudice avanti il quale il processo deve essere riassunto; non ultima la finalità di evitare la sospensione del processo, ai sensi dell’art. 48 c.p.c., in contrasto con la esigenza di celere definizione della controversia tributaria, cui è spirata la struttura di tale processo.

In un unico caso la S.C. ha ritenuto proponibile il regolamento di competenza ed è quello in cui doveva impugnarsi il provvedimento di sospensione del processo ex art. 295 c.p.c. (Cass. n. 18100 del 2013), venendo in rilievo non tanto il criterio di ripartizione territoriale degli uffici quanto l’esigenza di tutelare i diritti fondamentali garantiti dagli artt. 24, c. 1, 111, c. 2, Cost. e 6, c. 1, Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali. Oggi, con l’introduzione del c. 1 bis nell’art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992, da parte del d.lgs. 156 del 2015, la sospensione necessaria è prevista da quest’ultima disposizione.

Si è rilevato che nel caso di declaratoria di incompetenza per territorio del giudice adito, si possano avere due prosiegui processuali, il primo con la rias-

sunzione del processo avanti il giudice dichiarato competente ed il secondo di impugnazione della decisione avanti il giudice superiore; dal che consegue che una delle attività si rivelerà superflua con la decisione definitiva. In tal caso non può farsi luogo alla sospensione *ex art. 39, c. 1, d.lgs. n. 546 del 1992*, perché la norma riguarda il rapporto fra giurisdizioni diverse, né alla sospensione *ex art. 295 c.p.c.* (oggi: *ex art. 39, c. 1 bis, d.lgs. n. 546 del 1992*) che attiene al rapporto fra distinti processi tributari, mentre nel nostro caso siamo dei fronte a due tronconi dello stesso processo. Si è prospettata, pertanto, la possibilità di far ricorso al c. 4 dell'art. 279 c.p.c, che consente al giudice istruttore di sospendere il processo in corso, laddove la sentenza non definitiva impugnata abbia carattere pregiudiziale, sempre però che vi sia concorde richiesta delle parti.

Quanto all'esclusione dell'opposizione di terzo, nelle sottospecie dell'opposizione ordinaria e dell'opposizione revocatoria, si osserva, con riferimento alla prima, che se appare difficilmente configurabile la situazione di un terzo che si assuma titolare del diritto alla riscossione del tributo in luogo dell'Amministrazione ovvero dell'obbligo di pagamento in luogo del destinatario della pretesa dell'A.f., ben potrebbe ipotizzarsi un diritto autonomo ed incompatibile con quello di altro soggetto che abbia esercitato l'azione di rimborso nei confronti dell'A.f., affermando di essere il legittimo titolare del credito. Senza contare che all'opposizione di terzo potrebbero far ricorso i litisconsorti necessari rimasti estranei al processo.

Né alla mancanza di detto rimedio potrebbe avviarsi con l'esercizio di un'azione di accertamento, stante il carattere impugnatorio del processo tributario, oppure con la proposizione di un intervento di terzo, possibile soltanto se non sia maturata la decadenza per l'impugnativa dell'atto.

Qualche dubbio di legittimità costituzionale solleva anche la esclusione dell'opposizione di terzo revocatoria per la riduzione di tutela che determina a discapito degli aventi causa, anche se, da un punto di vista pratico, è difficilmente ipotizzabile un accordo collusivo tra contribuente ed A.f. a vantaggio di quest'ultima.

La correzione degli errori materiali disciplinata dagli artt. 287 e 288 c.p.c. non è invece riconducibile ai mezzi di impugnazione, in quanto non presuppone vizi procedurali o errori di giudizio, ma soltanto mere omissioni o errori materiali o di calcolo, che viciano la sentenza come documento. Per rimediare a tali difformità l'ordinamento ha predisposto detto strumento autosindacatorio di correzione degli errori predetti ad opera dello stesso giudice che ha emanato la sentenza, nel contesto di un procedimento avente natura sostanzialmente amministrativa. Così nel caso di mancata, incompleta o inesatta indicazione in sentenza di una parte del giudizio, oppure di mancata indica-

zione, in sentenza, di un componente del collegio giudicante. Non è invece emendabile con tale speciale procedura il mancato regolamento delle spese processuali, integrando un vizio di omessa pronuncia, riparabile soltanto con l'impugnazione (Cass., nn. 11596 del 2010 e 4012 del 2013), a differenza della omessa pronuncia sull'istanza di distrazione delle spese proposta dal difensore, suscettibile invece di correzione degli errori materiali (SS.UU., n. 16037 del 2010).

In virtù del richiamo dell'art. 49, d.lgs. n. 546, all'art. 338, intitolato “*Effetti dell'estinzione del procedimento di impugnazione*”, la estinzione di tale procedimento “*fa passare in giudicato la sentenza impugnata*”. A seguito invece della cassazione con rinvio della sentenza, la mancata riassunzione in termini della causa o la successiva estinzione del giudizio di rinvio determina la estinzione dell'intero processo, ai sensi dell'art. 63, c. 1 e 2, d.lgs. n. 546, con la conseguenza che l'atto impugnato diventa definitivo.

Le impugnazioni dichiarate inammissibili o improcedibili non possono essere riproposte, anche se non è scaduto il termine fissato dalla legge (artt. 358 e 387, c.p.c.), dovendosi in tali casi ritenere consumato il potere di impugnazione.

4. I termini di impugnazione. Come già rilevato in precedenza, il termine per proporre l'impugnazione è di 60 giorni dalla notificazione della sentenza, ad istanza di parte, previsto dall'art. 51, d.lgs. n. 546 del 1992 (termine breve) oppure di 6 mesi dalla pubblicazione della sentenza, ai sensi del rinvio contenuto nel citato art. 51 all'art. 38, comma 3, che richiama l'art. 327 c.p.c. (termine lungo).

Ai fini della decorrenza del termine breve, l'art. 38 richiedeva che la notificazione dovesse avvenire a norma degli artt. 137 e segg., c.p.c., ma a seguito della modifica introdotta dall'art. 3 del d.l. n. 40 del 2010 è sufficiente che la notificazione sia fatta in una delle forme previste dall'art. 16, d.lgs. n. 546 del 1992, quindi anche direttamente a mezzo del servizio postale. Tale notificazione va inoltre effettuata presso il procuratore costituito ai sensi degli artt. 285 e 170 c.p.c., non essendo ritenuta idonea a far decorrere il termine breve la notificazione alla controparte personalmente, per carenza di specifica diversa disposizione nel d.lgs. n. 546 (Cass., n. 25376 del 2008). Con successiva decisione la S.C. ha invece opinato il contrario, ritenendo la notificazione della sentenza a mani proprie della parte valida e idonea a far decorrere il termine breve, in quanto l'art. 17, c. 1, del medesimo d.lgs., fa comunque salva la consegna in mani proprie, a cui resta sempre possibile ricorrere attesa la prevalenza delle disposizioni processuali tributarie su quelle processuali civili (Cass., n. 7059 del 2014). Quest'ultima decisione non appare tuttavia in

linea con SS.UU., n. 2929 del 2008, che hanno affermato il principio che l'art. 17, d.lgs. n. 546 del 1992, fa eccezione all'art. 170 c.p.c., riguardo alle sole notifiche endoprocessuali. Pertanto hanno ritenuto l'applicabilità al processo tributario dell'art. 330 c.p.c., laddove sancisce l'eseguibilità della notifica dell'impugnazione presso il procuratore costituito, norma richiamata anche dall'art. 49 del d.lgs. n. 546.

Alla notifica della sentenza eseguita ai sensi dell'art. 285 c.p.c. si riconosce efficacia bilaterale, nel senso che essa segna anche per il notificante il momento di conoscenza legale del provvedimento da impugnare, da cui decorre anche per lui il *dies a quo* del termine breve di sessanta giorni.

Analogo effetto è ammesso per la notifica dell'impugnazione, anche se inammissibile o improcedibile, reputata equivalente, agli effetti della scienza legale, alla notificazione della sentenza. Non è invece riconosciuto tale effetto alla proposizione del ricorso per correzione della sentenza medesima ai sensi degli artt. 287 e 288 c.p.c..

Applicabile al processo tributario è l'istituto della rimessione in termini, disciplinato dall'art. 184 *bis*, che ne limitava l'applicazione solo alle decadenze relative alle attività difensive interne allo svolgimento del giudizio, in particolare all'attività di trattazione, fino all'abrogazione operata dalla l. n. 69 del 2009, che riformulandolo nell'art. 153 c.p.c., tra le disposizioni generali, ne generalizzava l'applicazione a tutti i gradi del processo ed a tutte le situazioni di elusione di un termine perentorio, per quanto esso fosse esterno allo svolgimento del processo. Peraltro, tale estensione di applicazione era stata affermata, da ultimo, con riferimento anche alla vigenza dell'art. 184 *bis* c.p.c., ritenuto utilizzabile sia per le decadenze relative ai poteri processuali interni al giudizio, sia a quelle correlate alle facoltà esterne e strumentali al processo, quali le impugnazioni. Tra le cause di decadenza non imputabili che giustificano l'istanza di rimessione in termini vengono in rilievo soprattutto quelle riconducibili alle nozioni di caso fortuito o forza maggiore. Fra esse è incluso anche l'errore scusabile nel significato assunto nel processo amministrativo, vale a dire l'errore indotto da indicazioni insufficienti o equivoche dello stesso atto impositivo o addirittura incertezze normative.

Detto istituto è applicabile al termine breve, non è invece applicabile al termine lungo, correlato soltanto al decorso di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza. L'art. 38, c. 3, d.lgs. n. 546, nel rinviare all'art. 327 per la durata del termine, regola autonomamente la reintegrazione del termine, stabilendo che tale disposizione non si applica e, quindi, non matura la decadenza dal diritto di impugnare solo quando *“la parte non costituita dimostra di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza”*. In questa ipo-

tesi l'impugnazione può essere proposta con decorrenza del termine semestrale dall'avvenuta conoscenza della pronuncia, anziché dalla sua pubblicazione. Entrambi gli elementi devono ricorrere per l'ammissibilità dell'impugnazione: lo stato soggettivo della parte di ignoranza del processo e la nullità degli atti che avrebbero dovuto dargliene notizia (Cass., n. 23323 del 2013).

Se la morte o la perdita della capacità di stare in giudizio colpisce la parte durante la decorrenza del termine breve d'impugnazione, il termine stesso è interrotto e il nuovo decorre dal giorno in cui la notificazione della sentenza è rinnovata. A differenza di quanto accade nel caso che l'evento si verifichi nel corso del processo, determinando l'interruzione dello stesso, nel caso in cui esso intervenga successivamente alla notifica della sentenza, produce quale effetto la proroga del termine di impugnazione.

Una sospensione dei termini, anche di quelli d'impugnazione, può essere disposta, ai sensi dell'art. 1, d.l. n. 498 del 1961, come sostituito dall'art. 1, l. n. 592 del 1985, con d.m. per l'eventualità che gli uffici finanziari non siano in grado di funzionare a causa di eventi a carattere eccezionale.

Il provvedimento di proroga, concernente i termini di prescrizione e decadenza o relative formalità relativi a imposte e tasse erariali, ha natura di atto amministrativo meramente ricognitivo, che il giudice tributario può ben sottoporre a sindacato di legittimità, in via incidentale, e disapplicarlo se ritenuto illegittimo (Cass., n. 15073 del 2004).

5. Cause inscindibili e scindibili. In virtù del richiamo contenuto nell'art. 49 c.p.c. alle disposizioni del titolo III, capo I, libro II del c.p.c. (da ridimensionare ad un esame più attento degli artt. 323-338 c.p.c.) trovano applicazione nel processo tributario gli artt. 331 e 332 c.p.c., che disciplinano il contraddittorio nel giudizio di impugnazione nelle cause inscindibili ed in quelle scindibili, alla luce del principio che a tale giudizio devono partecipare o, comunque, essere messi in grado di potervi partecipare, tutti i soggetti che hanno assunto la veste di parte nel grado precedente (che si acquista indipendentemente dalla costituzione in giudizio).

L'art. 331 recita che se la sentenza pronunciata tra più parti in causa inscindibile o in cause tra loro dipendenti, non è stata impugnata nei confronti di tutte, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio nei confronti delle parti pretermesse, fissando il termine nel quale la notificazione deve essere fatta; se nessuna delle parti vi provveda, l'impugnazione è dichiarata inammissibile. Anche con riguardo al contenzioso tributario, l'integrazione del contraddittorio è dunque obbligatoria non solo in ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale, quando cioè i rapporti dedotti in causa siano assolutamente inscindibili e non suscettibili di soluzioni differenti nei confronti delle

varie parti del giudizio, ma altresì nell'ipotesi di cause che, riguardando due (o più) rapporti scindibili ma logicamente interdipendenti tra loro o dipendenti da un presupposto di fatto comune, meritano, per ovvie esigenze di non contraddizione, l'adozione di soluzioni uniformi nei confronti delle diverse parti, di guisa che, ove siano state decise nel precedente grado di giudizio in un unico processo, la citata norma procura che il "*simultaneus processus*" non sia dissolto e che le cause restino unite anche in sede di successiva impugnazione, al fine di evitare che, nelle successive vicende processuali, conducano a pronunce definitive di contenuto diverso (Cass., n. 1225 del 2007).

Riguardo al litisconsorzio necessario, a differenza della previsione contenuta nell'art. 102 c.p.c. (che sostanzialmente detta una "norma in bianco"), l'art 14, c. 1, d.lgs. n. 546, positivamente ne indica i presupposti nella inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso. Sicché sulla base di questi presupposti, un'ipotesi di litisconsorzio tributario, ai sensi del citato art. 14, si configura ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'A.f., l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti ed il ricorso, pur proposto da uno o più degli obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione. La *ratio* della peculiarità della fattispecie del litisconsorzio tributario si giustifica sul piano costituzionale quale espressione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 della Cost., perché funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati e al rispetto della loro capacità contributiva (Cass., n. 1052 del 2007). Di particolare interesse, sotto tale profilo, è la ritenuta necessità dell'unitarietà dell'accertamento del reddito della società di persone e di quello di partecipazione dei soci affermata da SS.UU., n. 14815 del 2008.

Il rapporto di dipendenza è stato riconosciuto tra la causa che oppone il contribuente all'Agenzia del territorio (oggi entrate) circa la rendita catastale e quella che oppone il contribuente al Comune per la liquidazione dell'ICI (Cass., n. 421 del 2014).

Presupposti tributari almeno in parte comuni, in ipotesi di dichiarazione congiunta, sono ravvisabili in relazione ad entrambe le posizioni contributive coinvolte (Cass., n. 1225 del 2007).

L'art. 332 c.p.c. stabilisce che se l'impugnazione di una sentenza pronunciata in cause scindibili è stata proposta soltanto da alcuna delle parti o nei confronti di alcune di esse, il giudice ne ordina la notificazione alle altre, in confronto delle quali l'impugnazione non è preclusa o esclusa, fissando il ter-

mine nel quale la notificazione deve essere fatta; la mancata notificazione ordinata dal giudice determina la sospensione del processo finché non siano spirati i termini d'impugnazione.

Si è posto il problema della compatibilità di tale articolo con l'art. 53, c. 2, c.p.c., secondo cui il ricorso deve essere proposto “*nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado*”, nel senso che tale norma avrebbe creato in appello un'ipotesi di litisconsorzio necessario. Ma è stata comunemente ritenuta l'applicabilità al processo tributario degli artt. 331 e 332 c.p.c. ove l'appello non sia stato notificato a tutte le parti del processo di primo grado. L'art. 332 riguarda una pluralità di rapporti connessi ma distinti, inquadrabili nella figura del litisconsorzio facoltativo, caratterizzato appunto da più rapporti connessi per l'oggetto o per il titolo ovvero per identità di questioni. È questo il caso delle obbligazioni solidali, costituite da una pluralità di rapporti identici.

6. Impugnazioni incidentali tempestive e tardive. Tra le norme richiamate dall'art. 49, d.lgs. n. 546, vi sono anche gli artt. 333 e 334. Il primo disciplina le impugnazioni incidentali, e dispone che le parti alle quali è stata notificata l'impugnazione, se a loro volta intendono impugnare la sentenza, debbono proporre impugnazione incidentale nello stesso processo, a pena di decadenza.

L'art. 334 consente alla parte, cui è stata notificata l'impugnazione principale, di impugnare la sentenza anche quando per essa è scaduto il termine per farlo, proponendo impugnazione incidentale tardiva. In queste ipotesi, se l'impugnazione principale è dichiarata inammissibile, l'impugnazione incidentale perde ogni efficacia.

L'impugnazione è qualificata incidentale soltanto in base ad un criterio cronologico, in quanto proposta successivamente all'impugnazione principale, e se proposta in via principale da chi avrebbe invece dovuto proporla in via incidentale, si converte in impugnazione incidentale, previa riunione con la precedente, alla luce del principio di concentrazione delle impugnazioni di cui al successivo art. 335 c.p.c., che impone la riunione di tutte le impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza.

La giurisprudenza costantemente nega l'esistenza in capo alla parte appellata vittoriosa di un onere di impugnazione in via incidentale per far valere domanda ed eccezioni non accolte nel precedente grado di giudizio perché superate ed assorbite, potendo questa limitarsi a riproporle o richiamarle in fase di gravame in modo chiaro e preciso, così da manifestare in forma non equivoca la volontà di evitare la presunzione di rinuncia *ex art. 346 c.p.c.*

Le SS.UU., n. 5456 del 2009 hanno statuito: “*Anche alla luce del princi-*

pio costituzionale della ragionevole durata del processo, secondo cui fine primario di questo è la realizzazione del diritto delle parti ad ottenere risposta nel merito, il ricorso incidentale proposto dalla parte totalmente vittoriosa nel giudizio di merito, che investa questioni pregiudiziali di rito, ivi comprese quelle attinenti alla giurisdizione o preliminari di merito, ha natura di ricorso condizionato, indipendentemente da ogni espressa indicazione di parte e deve essere esaminato con priorità solo se le questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito, rilevabili d'ufficio, non siano state oggetto di decisione esplicita o implicita (ove quest'ultima sia possibile) da parte del giudice di merito. Qualora, invece, sia intervenuta detta decisione, tale ricorso incidentale va esaminato dalla Corte di cassazione, solo in presenza dell'attualità dell'interesse, sussistente unicamente nell'ipotesi della fondatezza del ricorso principale”.

7. Esecutività delle sentenze. A differenza del processo civile e del processo amministrativo, le sentenze nel processo tributario non erano immediatamente esecutive, in quanto l'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 (*“Alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del c.p.c., escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto”*) escludeva l'applicazione dell'art. 337 c.p.c. (*“L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli artt. 283,373, 401...”*).

L'art. 10 della legge delega n. 23 del 2014, al punto 10, ha dettato quale criterio direttivo il seguente: *“la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle Commissioni tributarie”*. Nel decreto legislativo di attuazione n. 156 del 2015, punto di partenza per l'affermazione della esecutività della sentenza a favore anche del contribuente è stata la soppressione nell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 dell'inciso *“escluso l'art. 337”*.

È opportuno premettere che, nella discussione se l'esecutività provvisoria, ravvisabile nell'anticipazione dell'efficacia della sentenza rispetto al passaggio in giudicato, dovesse essere intesa come esecutorietà nel senso di costituire titolo per l'esecuzione forzata, oppure si riferisse all'efficacia della sentenza relativa ad altre attività da porre in essere per dare attuazione ad essa, è risultato prevalente il primo orientamento, per cui l'esecuzione provvisoria è stata riferita soltanto alla sentenza di condanna suscettibile di esecuzione forzata (tranne i casi espressamente previsti dalla legge).

Circa la portata della precedente esclusione disposta dall'art. 49, è stato osservato che dalla norma non si ricavava un precetto in forza del quale le sentenze tributarie non passate in giudicato erano sempre prive di efficacia

esecutiva, ma soltanto che l'art. 337 non era utilizzabile nel processo tributario, nel quale non vigeva un principio generale di esecutività delle sentenze.

Pertanto, sotto tale profilo, procedendo all'esame delle varie pronunce che potevano (e possono) essere emesse dalle Commissioni tributarie, riguardanti, da un lato, sentenze di condanna dell'Amministrazione a pagamenti di somme o a prestazioni per lo più di *facere* e, dall'altro, sentenze a favore dell'A.f. rese su ricorsi proposti dal contribuente per l'annullamento totale o parziale degli atti impugnati, concernenti il pagamento di tributi, soltanto a queste ultime era riconosciuta efficacia esecutiva secondo le scansioni quantitative stabilite dal comma 1 dell'art. 68, lett. a), b), c), mentre le prime erano suscettibili anche di esecuzione secondo le norme civilistiche se relative al pagamento di somme (art. 69) o, se richiedenti l'emanazione di un provvedimento dell'Amministrazione, soggette a giudizio di ottemperanza (art. 70), purché tutte passate in cosa giudicata.

Tuttavia, la modifica apportata all'art. 49 non ha comportato nell'attuazione operata dal legislatore delegato una estensione generale del principio, com'è desumibile dall'art. 67 *bis*, a norma del quale "*Le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo*", vale a dire dal capo IV del titolo II del d.lgs. n. 546 del 1992. Sicché può ancora affermarsi che l'esecutività della sentenza nemmeno a seguito della novella legislativa rappresenta un principio generale del processo tributario.

Il successivo art. 69, nella nuova versione, indica quali sentenze sono immediatamente esecutive, ancorché non passate in cosa giudicata: le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali di cui all'art. 2, c. 2.

L'attribuzione dell'esecutività anche alle sentenze in materia catastale ha determinato la cancellazione dell'art. 69 *bis*, che dilazionava l'esecuzione di tali sentenze, con l'aggiornamento dei dati catastali, al passaggio in giudicato del provvedimento di accoglimento del ricorso.

Si tratta di un ampliamento intervenuto soltanto a seguito dell'esame finale dello schema di decreto legislativo predisposto dal Governo da parte delle commissioni parlamentari competenti, apparendo contrario al principio di legalità e di parità delle parti che l'Amministrazione, approfittando dei tempi processuali, continuasse a riscuotere imposte (dirette, registro, locali) in base ad un atto di classamento cancellato dal giudice.

Suscettibili di esecuzione sono le sentenze della Ctp che accolgono totalmente o parzialmente il ricorso nei giudizi aventi ad oggetto l'accertamento (negativo) del debito tributario, disponendo il comma 2 dell'art. 68, d.lgs. n.

546 del 1992, novellato, che il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza di primo grado deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. Trascorso tale termine, il contribuente può promuovere il giudizio di ottemperanza a norma dell'art. 70 avanti la Ctp o, se il giudizio pende nei gradi successivi, avanti la Ctr. Nella precedente versione il contribuente, di fronte all'inadempimento dell'A.f., non poteva esercitare alcuna azione esecutiva, in assenza del passaggio in giudicato della pronuncia.

Fonte di perplessità, anche sotto il profilo del rispetto della delega, è anche la disposizione contenuta nell'art. 69, c. 1, secondo cui, in caso di sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, *“il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia”*.

Non appare ragionevole e conforme al principio di effettività della tutela giudiziaria che lo stesso giudice che, dopo l'accertamento giudiziale, ha riconosciuto legittimo e fondato il credito fatto valere dal contribuente, in contrasto con tale accertamento, sottoponga la riscossione del credito alla prestazione di una garanzia. È previsto che, in sede amministrativa, tale cautela sia disposta dall'Amministrazione a propria tutela (v. art. 38 *bis*, d.lgs. n. 633 del 1972, in tema di rimborsi iva), perché la situazione creditoria del contribuente non è stata oggetto di controllo giudiziale, cui compete l'accertamento definitivo del rapporto, ma sembra contraddittorio che a disporla sia lo stesso giudice che, con la penezza della verifica giudiziaria, ha stabilito l'esistenza del credito in capo al contribuente, sottoponendo la sua riscossione alla condizione di una garanzia, integrante per il contribuente un onere che potrebbe rappresentare un ostacolo alla realizzazione del proprio diritto.

Il c. 2 dell'art. 69 dispone che la prestazione di detta garanzia sia disciplinata con decreto del Mef emesso ai sensi dell'art. 17, c. 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, che deve stabilire il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'art. 38 *bis*, comma 5, d.p.r. n. 633 del 1972, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi.

Il costo della garanzia, anticipato dal contribuente, deve, comunque, rimanere a carico della parte soccombente.

Se, alla data dell'1 giugno 2016, nella quale entrano in vigore le norme sulla esecuzione provvisoria delle sentenze di condanna a favore del contribuente, non è approvato il suddetto decreto e fino alla sua approvazione, trova applicazione il precedente art. 69 (che non prevede la prestazione di alcuna

garanzia), secondo la disposizione transitoria dettata dall'art. 12, d.lgs. n. 156 del 2015.

L'Amministrazione deve eseguire il pagamento entro il termine dilatorio di 90 giorni dalla notifica della sentenza ovvero dalla presentazione della summenzionata garanzia. Scaduto tale termine, il contribuente, per realizzare il suo credito, può soltanto attivare il giudizio di ottemperanza, ai sensi dell'art. 70, d.lgs. n. 546 del 1992, avanti la Ctp oppure, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Ctr.

8. Sospensione dell'esecutività delle sentenze. Anche la questione della sospensibilità delle sentenze esecutive ha trovato soluzione legislativa, dopo le aperture della Corte Costituzionale, con la sentenza n. 17 del 2010 e l'arresto della Corte di Cassazione n. 2845 del 2012. A tal fine, l'art. 10 della legge delega, al punto 9, ha dettato quale criterio direttivo il seguente: "*l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario*". Il legislatore delegato ha dato attuazione al principio nel riscritto art. 52 e nell'inserito art. 62 *bis* del d.lgs. n. 546 del 1992.

L'art. 52 prevede che l'appellante può chiedere alla Ctr di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono "*gravi e fondati motivi*" (espressione ripresa dall'art. 283 c.p.c.), mentre l'art. 62 *bis* prevede che la stessa richiesta può essere avanzata alla Commissione che ha pronunciato la sentenza (Ctp in caso di ricorso *per saltum*) dal ricorrente in cassazione allo scopo di evitare un "*danno grave e irreparabile*" (requisito richiesto dall'art. 373 c.p.c.).

La sospensione della provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado che il giudice d'appello può disporre in presenza di "*gravi motivi*" è rimessa ad una valutazione globale d'opportunità, poiché tali motivi consistono, per un verso, nella delibazione sommaria della fondatezza dell'impugnazione e, per altro verso, nella valutazione del pregiudizio patrimoniale che il soccombente può subire dall'esecuzione della sentenza. Ne consegue che il potere discrezionale riconosciuto al giudice d'appello da detta norma è più ampio di quello riconosciuto al medesimo giudice (o al giudice di primo grado) con riferimento alla sentenza impugnata con ricorso per cassazione, per la sospensione dell'esecutività della quale è appunto richiesta l'esistenza di un "*danno grave e irreparabile*".

Riguardo a quest'ultimo danno, è stato affermato che, se si misurasse esclusivamente con riferimento al rapporto d'imposta, avente contenuto patrimoniale, non sarebbe mai irreparabile. Ne consegue che la sussistenza del presupposto va verificato piuttosto che con riferimento all'obbligazione fiscale in sé, alle situazioni soggettive (per lo più di tipo assoluto) del ricorrente, che

possono rimanere pregiudicate dall'esecuzione del provvedimento, quale il diritto alla salute, all'integrità fisica o morale, all'esercizio dell'attività professionale o d'impresa. La lesione, che si determina nelle more del giudizio, investe non tanto l'obbligazione fiscale quanto il diritto alla persona.

Laddove soccombente fosse l'A.f., il pregiudizio patrimoniale che questa potrebbe prospettare a sostegno della propria istanza di sospensione ben potrebbe consistere nella difficoltà di ottenere eventualmente la restituzione di quanto pagato.

L'altro requisito del *fumus boni iuris* si concreta in una valutazione di tipo probabilistico attinente alla fondatezza dell'impugnazione che deve ritenersi compresa tra una soglia minima di non manifesta infondatezza del ricorso ed una soglia massima di non accertamento pieno delle ragioni del ricorrente. È stato sostenuto che in pendenza del ricorso per cassazione sarebbe richiesto soltanto il requisito del danno grave e irreparabile, essendo il sindacato del *fumus boni iuris* riservato alla Suprema Corte, tuttavia Cass. n. 2845 del 2012 è andata di contrario avviso (*"Al ricorso per cassazione... si applica la disposizione di cui all'art. 373 comma primo, secondo periodo, c.p.c...., 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"*).

Entrambi gli articoli, che disciplinano la sospensione della esecutività delle sentenze impugnate in appello e con ricorso per cassazione, prevedono anche la facoltà del contribuente, appellante o ricorrente in cassazione, di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto iniziale, se dalla stessa può derivargli un *"danno grave ed irreparabile"*.

Tale facoltà mal si concilia, da un punto di vista sistematico, con la concezione dichiarativistica della giurisdizione tributaria, oggi assolutamente prevalente, per la quale, una volta intervenuta la decisione di merito, questa sostituisce l'atto iniziale, conformando il rapporto tributario secondo il *decisum*. Tale possibilità di incidere sull'efficacia esecutiva dell'atto impugnato è l'unico rimedio per contrastare la riscossione frazionata concessa all'A.f. *"per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio"*.

Anche in occasione di impugnazione per revocazione della sentenza pronunciata in grado di appello o in unico grado è prevista dall'art. 65, c. 3 *bis*, d.lgs. n. 156 del 2015, la facoltà delle parti di proporre istanza cautelare ai sensi delle disposizioni del precedente art. 52, in quanto compatibili.

La nuova disciplina della tutela cautelare nel processo tributario

PROF. AVV. FRANCESCO TESAURO

Ordinario di diritto tributario nell'Università degli Studi di Milano-Bicocca

SOMMARIO:

1. *Premessa*. 2. *La sospensione della riscossione in pendenza dell'appello*. 3. *La sospensione della riscossione in pendenza di ricorso in Cassazione*. 4. *La sospensione delle sentenze di condanna*. 5. *La sospensione della riscossione nei giudizi di revocazione*.

1. Premessa. L'art. 47 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che disciplina la tutela cautelare in primo grado, non è stato innovato dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, salva l'aggiunta del comma 8 *bis*, in tema di interessi.

Il legislatore del 1992 aveva previsto in modo esplicito la tutela cautelare solo in primo grado (art. 47), ma la Corte Costituzionale ha poi ritenuto possibile la sospensione in fase di gravame¹. E la Cassazione si è adeguata².

Le sentenze delle commissioni tributarie di primo e secondo grado sono esecutive, pur se soggette a gravame o impugnate, in base a quanto previsto dagli artt. 68 e 69 del d.lgs. n. 546 del 1992³.

¹ Pronunciandosi sulla sospensione in pendenza di ricorso in Cassazione, Corte Cost., 5 aprile 2010, n. 217, aveva dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, c. 1, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, sollevata in riferimento agli art. 3, 23, 24, 111 e 113 Cost. e (quale norma interposta all'art. 10 Cost.) all'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, in quanto il giudice rimettente non ha esperito alcun tentativo di interpretare la disposizione censurata nel senso che essa consenta l'applicazione al processo tributario della sospensione cautelare della sentenza impugnata con ricorso per cassazione prevista dall'art. 373 c.p.c., con conseguente insussistenza del prospettato contrasto con gli evocati parametri costituzionali. Corte cost., 26 aprile 2012, n. 109, aveva poi dichiarato non fondata la medesima questione di costituzionalità, in ragione della "riscontrata possibilità di un'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione denunciata".

² Cass., 24 febbraio 2012, n. 2845, in *Giur. it.*, 2012, 1445. Nella giurisprudenza di merito cfr. Ctr Lazio, 7 ottobre 2009, in *Boll. trib.*, 2010, 650; Ctr Piemonte, ord. 27 settembre 2010, in *GT Riv. giur. trib.*, 2011, 73; Ctr Lazio, ord. 1 febbraio 2011, in *Il fisco*, 2011, 2375; Ctr Puglia, ord. 24 maggio 2011, in *Foro it.*, 2011, III, 677; Ctr Lombardia, 28 ottobre 2011, in *Boll. trib.*, 2012, 771; Ctr Liguria, sez. I, ord. 4 settembre 2012, in *Corr. giur.*, 2013, 5, 673; Ctr Lazio, sez. XIV, ord. 27 giugno 2012, in *Boll. trib.*, 2012, 1330; Ctr Sardegna, 22 aprile 2013, in *Boll. trib.*, 2014, 1487.

³ Appare privo di significato concreto l'art. 67 *bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, sbadatamente collocato a chiusura della sezione dedicata alla revocazione (e del capo terzo), secondo cui «le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto disposto dal presente capo». La disposizione appare priva di senso perché il «presente capo» è il terzo, che si

Per i tributi a riscossione frazionata le sentenze di rigetto, totale o parziale, delle domande di annullamento, sono esecutive nel senso che rendono iscrivibile a ruolo (in tutto o in parte) l'atto impugnato, ai sensi e nei limiti indicati dall'art. 68 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546⁴.

Anche le sentenze di condanna sono esecutive, a norma dell'art. 69, e il contribuente può agire in ottemperanza.

Il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, modificando gli artt. 49, 52 e 65 del d.lgs. n. 546 del 1992, ed inserendovi l'art. 62 *bis*, ha codificato con completezza la tutela cautelare nelle fasi di gravame.

2. La sospensione della riscossione in pendenza dell'appello. Con la pubblicazione della sentenza di primo grado, la sospensione dell'efficacia dell'atto impositivo non dipende più dal ricorso (o dalla sospensione disposta dal giudice ai sensi dell'art. 47), ma dalla sentenza.

Se la sentenza respinge o dichiara inammissibile il ricorso, la sospensione dell'efficacia dell'avviso di accertamento si riduce. La sentenza è esecutiva, nel senso che rende eseguibile una frazione ulteriore del *quantum* dovuto in base all'atto impugnato, in aggiunta a quella riscuotibile dopo la presentazione del ricorso. È questa la misura in cui l'atto impugnato, a norma dell'art. 68, c. 1, d.lgs. n. 546⁵, diventa eseguibile, *ope legis*, dopo una sentenza di primo grado, che respinge o dichiara inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento.

È portato infatti ad esecuzione l'avviso di accertamento impugnato, se è esecutivo, o il ruolo, se l'avviso è iscritto a ruolo (accertamento non esecutivo)⁶. Nessuna norma prevede che sia eseguita o iscritta a ruolo la senten-

occupa di impugnazioni, non di esecutività delle sentenze, ed inoltre perché le norme sulla esecutività delle sentenze sono nel capo IV, artt. 68 e 69, ai quali l'art. 67 *bis* nulla aggiunge (e nulla toglie).

⁴ Le imposte suppletive, invece, debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso per cassazione (art. 56 del tur). In materia doganale si veda l'art. 68, comma 3 *bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992.

⁵ Le sentenze con cui sono respinte le domande di impugnazione sono sentenze dichiarative, che accertano l'inesistenza del diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato. L'atto impugnato non è sostituito dalla pronuncia del giudice e la riscossione è esecuzione dell'atto, non della pronuncia. Perciò, quando l'A.f., a seguito della sentenza che respinge l'impugnazione di un avviso di accertamento, iscrive a ruolo la somma da riscuotere, non esegue la sentenza, ma l'avviso di accertamento. Analogamente, se viene respinto un ricorso contro il ruolo, la riscossione avviene in base al ruolo, non in base alla sentenza.

⁶ Cfr. F. TESAURO, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, 1733, in cui si sosteneva che la sospensione dell'atto impugnato poteva essere disposta anche dal giudice di appello, applicando l'art. 47 (tesi

za⁷. L'art. 68 del d.lgs. n. 546 prevede infatti che il tributo, con gli interessi, dev'essere pagato (per non più dei due terzi) «*dopo la sentenza di primo grado che respinge il ricorso*». La sentenza, però, non si sostituisce all'atto impugnato, ma ne "libera" l'efficacia.

L'art. 52 prevede che alla Ctr possono essere presentate due richieste distinte di sospensione:

- «*L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi*»;
- «*Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile*».

Per il contribuente non si tratta di richieste diverse. Il *petitum* è sempre la sospensione dell'atto, anche quando è chiesta la sospensione della sentenza.

Poiché l'esecuzione dell'atto d'imposizione impugnato dipende dalla sentenza sottoposta a gravame, chiedere la sospensione (dell'esecutività) della sentenza vale come chiedere la sospensione dell'atto.

riproposta nella prima edizione di F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, p. 124; nella seconda edizione sono riferite le pronunce della Consulta).

La tesi fu accolta da Ctr Puglia, sez. di Lecce, con ord. 11 luglio 2001, secondo la quale, nel processo tributario, in base a quanto previsto dall'art. 30, lett. g) della l. 413 del 1991, dagli art. 47, 61 e 68 d.lgs. n. 546 del 1992, nonché dagli art. 18 e 19 d.lgs. n. 472 del 1972, interpretati alla luce degli e dei principi stabiliti dalla Corte di giustizia delle C.e., la Ctr è provvista del potere di sospendere in via cautelare l'esecuzione dell'atto impugnato. Cfr. inoltre Ctr Puglia, 22 agosto 2001, in *Giur. imp.*, 2001, 800, secondo cui, in base ai principi contenuti nella l. delega 30 dicembre 1991 n. 413 ed ai rinvii alle norme del codice di procedura civile ed alle disposizioni relative al giudizio di primo grado contenute negli art. 1 e 61 d.lgs. n. 546 del 1992 e tenuto conto dei principi enunciati dalle direttive e dagli organi di giudizio della Comunità europea, il potere di sospensione dell'esecuzione degli atti impugnati, espressamente previsto dall'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, non è limitato al giudizio di primo grado; pertanto, anche la Ctr, e nei casi di eccezionale urgenza, il suo Presidente, possono disporre la sospensione dell'atto impugnato, ove ricorrano i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

Hanno ammesso la sospensione (in appello) della sentenza di primo grado Ctr Molise, sez. IV, 27 luglio 1998, in *Boll. trib.*, 1999, 431; Ctr Friuli Venezia Giulia, sez. X, 16 dicembre 1999, n. 15, *ivi*, 2000, 871 e Ctr Puglia, 15 giugno 2005, in *Corr. trib.*, 2005, 2861.

La tesi, secondo cui è sospeso l'atto, non la sentenza, è avallata da Corte Cost., ord. 5 aprile 2007, n. 119, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, 890, ove si afferma che costituisce oggetto della sospensione cautelare l'efficacia del provvedimento impositivo e non quella della sentenza del giudice di prime cure che ha rigettato il ricorso del contribuente.

⁷ Non a caso, l'art. 14 del d.p.r. n. 602 del 1973 prevede che si iscrivono a ruolo a titolo definitivo le somme dovute in base ad accertamenti definitivi, facendo riferimento non solo agli avvisi non impugnati, ma anche – contrariamente a quel che ritiene la giurisprudenza – a quelli divenuti definitivi per effetto del passaggio in giudicato delle sentenze di rigetto.

La notifica della cartella di pagamento deve avvenire entro 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973).

La sospensione della riscossione, cessata (parzialmente) per effetto della sentenza impugnata, può essere ripristinata dal giudice di appello, disponendo l'arresto dell'esecutività della sentenza.

Accogliendo l'istanza cautelare dell'appellante, il giudice di appello fa cessare l'effetto (esecutivo) della sentenza di primo grado nella parte in cui rende eseguibile l'atto impugnato.

La sospensione della sentenza, in quanto sospensione dell'effetto della sentenza sulla esecuzione dell'atto impugnato, non tocca l'importo riscuotibile in pendenza del primo grado, ma incide solo sul *quantum* divenuto riscuotibile dopo la sentenza di primo grado.

Simmetricamente, la richiesta di sospensione dell'esecutività dell'atto è anche, implicitamente (e necessariamente), sospensione della esecutività della sentenza. Non è infatti concepibile una sospensione della sentenza, che non sia anche sospensione dell'atto, né una sospensione dell'atto, che non presupponga la sospensione della sentenza.

La differenza tra le due richieste è quantitativa.

Essendo previsto che il contribuente «*può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto*», l'istanza può investire non solo la riscossione del *quantum* reso riscuotibile dalla sentenza di primo grado (sfavorevole al contribuente), ma anche il terzo riscuotibile in primo grado, dopo la presentazione del ricorso, ai sensi dell'art. 15, d.p.r. 29 n. 602 del 1973 (se non è stato già riscosso).

L'istanza di sospensione dell'atto è istanza di sospensione integrale, fermo restando che è ammissibile una istanza di sospensione parziale. Invece la richiesta di sospensione della sentenza equivale a richiesta di sospensione parziale dell'avviso di accertamento, essendo limitata alla frazione di tributo (con interessi e sanzioni) resa riscuotibile dalla sentenza di primo grado.

Il contribuente può chiedere, in via principale, la sospensione dell'avviso di accertamento (cioè di tutto il riscuotibile) e, in subordine, la sospensione della sentenza (cioè della riscossione del *quantum* reso riscuotibile dalla sentenza appellata, specie se è già avvenuto il versamento del *quantum* riscuotibile in pendenza del primo grado).

La sospensione della riscossione delle sanzioni pecuniarie è disciplinata a

Anche qui il legislatore si riferisce non solo all'avviso non impugnato, ma all'avviso divenuto definitivo a seguito del passaggio in giudicato della sentenza di non accoglimento del ricorso. L'art. 14 e l'art. 25 citati dimostrano dunque che la sentenza di rigetto del ricorso non sostituisce l'atto impugnato e che è iscritto a ruolo l'atto impugnato, non la sentenza.

parte, e può essere oggetto di una richiesta distinta e autonoma, non dipendente da quella relativa al tributo⁸.

3. La sospensione della riscossione in pendenza di ricorso in Cassazione. Se in appello è emessa sentenza negativa per il contribuente, per i tributi a riscossione frazionata diventa riscuotibile tutto il dovuto, ai sensi dell'art. 68, c. 1, lett. c), del d.lgs. n. 546 del 1992.

Anche qui vi è una doppia previsione. L'art. 62 *bis* del d.lgs. n. 546 prevede, dapprima, che la parte ricorrente per cassazione «*può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile*». E prevede, poi, che «*il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile*».

È superfluo ripetere qui quanto detto a proposito della tutela cautelare in appello, e cioè che la richiesta di sospensione della sentenza è anche, per forza di cose, richiesta di sospensione dell'atto, e che la richiesta di sospensione dell'atto passa, necessariamente, attraverso la sospensione della sentenza.

Le norme procedurali sono simili a quelle previste in pendenza dell'appello⁹.

La richiesta di sospensione dev'essere accompagnata dalla prova documentale del deposito del ricorso in Cassazione.

Va notato che la sospensione (della sentenza di secondo grado e dell'esecuzione dell'atto) è subordinata al *periculum in mora*, ma non è previsto il *fumus boni iuris*. L'art. 62 *bis* è uguale all'art. 373 c.p.c., per cui si può richiamare ciò che è stato detto a proposito dell'art. 373 c.p.c., e cioè che il dato positivo, «*con una formula letterale davvero inequivoca, esclude qualsiasi valutazione sul fumus con riguardo all'inibitoria delle sentenze impugnate dinanzi alla Suprema Corte. In particolare, il nostro ordinamento processuale prevede che la sussistenza di un danno grave e irreparabile sia già di per*

⁸ Le sanzioni pecuniarie possono essere rimosse (in parte) dopo la sentenza di primo grado; la sospensione del provvedimento sanzionatorio deve essere obbligatoriamente concessa dal giudice di appello se è prestata idonea garanzia (d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 19).

⁹ Il Presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. In caso di eccezionale urgenza il Presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio, che, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, c. 2. Si applica la disposizione dell'art. 47, c. 8 *bis*.

sé condizione necessaria e sufficiente per la concessione della sospensione dell'esecuzione, a prescindere da qualsiasi pronostico sull'esito dell'impugnazione»¹⁰.

4. La sospensione delle sentenze di condanna. Nel processo tributario le sentenze di condanna condannano l'ente impositore al rimborso in favore del contribuente.

L'art. 69, comma 1, stabilisce che tali sentenze (e quelle in materia catastale) sono immediatamente esecutive.

Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro 90 giorni dalla sua notificazione o dalla presentazione della garanzia.

In caso di mancata esecuzione della sentenza il contribuente può richiedere l'ottemperanza alla Ctp o, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Ctr.

Peraltro, anche la parte pubblica condannata, appellando la sentenza di primo grado, «può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi» (art. 52).

Inoltre, la stessa parte, se ricorre in Cassazione, «può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile» (art. 62 bis).

Resta da indagare quali siano i gravi e fondati motivi e quale il danno grave e irreparabile (per il fisco), che devono essere dedotti e provati (dal fisco), con la richiesta di sospensione della sentenza di condanna al rimborso.

¹⁰ E. VULLO, *Considerazioni in tema di irreparabilità del danno ai fini della sospensione dell'esecuzione della sentenza d'appello*, in *Giur. it.*, 1996, I, 2, 251. Va però ricordato che Cass., 24 febbraio 2012, n. 2845, cit., nel principio di diritto, ha stabilito che «La specialità della materia tributaria e l'esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte impone una rigorosa valutazione dei requisiti del fumus boni iuris dell'istanza cautelare e del periculum in mora». Sui presupposti che legittimano la pronuncia inibitoria ex art. 373 c.p.c., cfr.: App. L'Aquila, 28 luglio 2004, in *P.Q.M.*, 2004, fasc. 2, 39; Trib. Caltanissetta, 27-04-2004, in *Foro it.*, 2005, I, 241; Trib. Torre Annunziata 13 marzo 1997, ivi, 1997, I, 3426; Trib. Monza 28 febbraio 1996, in *Giur. it.*, 1996, I, 2, 531; Trib. Roma 20 marzo 1995, in *Giust. civ.*, 1995, I, 2547; App. Roma, 14 agosto 2000, in *Riv. trim. appalti*, 2001, 155; Trib. Caltanissetta, 27 aprile 2004, in *Foro it.*, 2005, I, 241; App. Salerno, 21 luglio 2003, in *Giur.it.*, 2004, 310; App. L'Aquila, 28 luglio 2004, in *P.Q.M.*, 2004, fasc. 2, 39.

5. La sospensione della riscossione nei giudizi di revocazione. Nell'art. 65 del d.lgs. n. 546 del 1992, concernente la revocazione, è stato inserito il comma 3 *bis*, a norma del quale le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 52, in tema di sospensione in appello, in quanto compatibili.

Si richiama l'art. 52 perché la revocazione viene decisa dalla Commissione di appello, che ha pronunciato la sentenza da revocare. Vale quindi quanto detto a proposito della sospensione in appello.

Anche le sentenze della Cassazione che, decidendo nel merito in senso sfavorevole per il contribuente, rendono efficace l'atto impugnato e sono impugate per revocazione, possono essere sospese. La stessa Cassazione può disporre la sospensione della sua sentenza, ai sensi dell'art. 401 c.p.c.¹¹, con la conseguenza che è sospesa l'esecuzione dell'atto impugnato.

¹¹ Cass., Sez. VI, 17 settembre 2015, n. 18300 (ord.), in *Giur. it.*, 2015, 2618, con nota di A. MARCHESELLI, *Sospensione della esecuzione delle sentenze della Corte di Cassazione impugnate per revocazione: il difficile percorso verso una tutela giurisdizionale effettiva* e di G. RICCI, *Sull'inibitoria delle sentenze di Cassazione impugnate per revocazione*.

Completare la giurisdizionalizzazione delle Commissioni

PROF. AVV. VICTOR UCKMAR

Emerito di diritto tributario nell'Università di Genova

Ci si attendeva dall'attuale Governo la riforma o meglio il radicale rinnovo dell'ordinamento tributario, disastroso anche per lo sviluppo economico, nonché il completare la giurisdizionalizzazione delle Commissioni tributarie, ma ben poco è stato fatto. L'Italia per la *World Bank* è alla 137^{ma} posizione su 183 Stati esaminati.

La delega del 2014 era assai ristretta ed ha consentito solo la codificazione di alcuni orientamenti giurisprudenziali specie d'ordine processuale: rilevante per i professionisti in sostanza è solo la riduzione a sei mesi del termine per la riassunzione dei giudizi di rinvio da parte della Suprema Corte.

Oggi abbiamo un testo sul contenzioso risalente al 1992, ma contemporaneamente pende al Senato il disegno di legge sul Codice del processo tributario avanzato dal senatore prof. Pagliari e, come si legge nella relazione, steso dai professori Cesare Glendi e Alberto Comelli con testo organico nato dai lavori che a partire dal 2008 è stato elaborato dai colleghi della materia e approvato dal Cnel e dallo stesso proposto come legge ai sensi dell'art. 99 Cost..

È da notare che in ambedue le normative non si dettano disposizioni in merito alla composizione delle Commissioni (più opportunamente definite nel progetto Glendi – Tribunale tributario e Corte d'appello tributaria) e quindi tuttora si fa riferimento al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, "Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione".

Del resto anche il codice di procedura civile come quello di procedura penale fa riferimento a disposizioni esterne ma sempre con scelta dei membri di tali organi per concorso.

Invece, il richiamato d.lgs. n. 545 del 1992 prevede che i membri delle Commissioni siano scelti su liste precostituite, ma con designazione da parte del "Ministero delle Finanze" (art. 9).

Inoltre, gli uffici di segreteria delle Commissioni sono organizzati e finanziati dal Ministero delle Finanze, oggi dell'Economia.

Da anni si sostiene (e così v. Antonio Uckmar, *La riforma del contenzioso tributario: in Italia, il magistrato togato riscuote la massima fiducia*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1949, I, 138; Victor Uckmar, *Giudice e difensore nel contenzioso tributario*, in *La giustizia tributaria italiana e la sua commissione centrale*; Antonio Simone, *Una riforma non più eludibile: il giudi-*

ce tributario professionale, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2013, I, 1337) che siffatta organizzazione di scelta è palesemente illegittima in quanto indotta da una delle parti controvertenti; ci sono stati addirittura pubblici interventi con i quali si assume implicitamente tale potere. Per tutti ricordo un intervento pubblico del dott. Befera, già direttore generale dell’Agenzia delle entrate che si doleva di un orientamento delle Commissioni tributarie prevalentemente a favore dei contribuenti lasciando intendere che si sarebbe dovuto provvedere per correggere tale andazzo.

Ma ancora più grave è la scelta dei componenti le Commissioni, così che sono stati prospettati vizi di illegittimità costituzionale. La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia (pres. Montanari), con ordinanza n. 280 del 14 ottobre 2014, ha ritenuto “*rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale delle norme concernenti le nomine dei giudici e l’organizzazione degli uffici perché in contrasto con la normativa e giurisprudenza della cedu*”.

A mio avviso i vizi di incostituzionalità sono profilabili anche per contrasto con gli artt. 24, 76 e 111 della Costituzione, in particolare con l’art. 97 Cost., ultimo comma, “*Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante pubblico concorso*”. È vero che la norma prosegue facendo salvi i casi stabiliti dalla legge, ma evidentemente anche per il rispetto degli artt. 24 e 111, l’eccezione non può certo essere riferita alla nomina dei giudici tributari e all’organizzazione, cioè per un compito tanto importate della finanza pubblica e per la tutela dei cittadini ci si deve comportare come previsto per i giudici ordinari.

Ma vi è un ulteriore aspetto, la indipendenza non è solo costituita dalle modalità di nomina ma anche dalla capacità ed attitudine a giudicare.

Questo è tanto più rilevante in considerazione della sempre più complessa normativa anche di natura internazionale. Il Presidente Mario Cicala, la cui esperienza è ben nota, sia come presidente della Commissione tributaria regionale della Toscana che della V sezione della Suprema Corte (“*Il Diritto dei tributi fa i conti con giudizi imprevedibili*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2015, I, 461) ha osservato: “*È viva la sensazione che in molti (troppi) delicati settori del diritto tributario, la giurisprudenza (anche della Cassazione) non riesca a garantire, attraverso la uniformità dei giudicati, una adeguata prevedibilità del diritto. Il meccanismo del ricorso per cassazione permette di stabilire alcuni punti fermi*” (...omissis...).

“*Molte sono le cause politiche e sociologiche di queste incertezze. Mi limito ad alcune poche considerazioni di carattere giuridico.*

È da tempo entrata in crisi la visione secondo cui fonte primaria, e pressochè esclusiva, del diritto sono le leggi ordinarie dello Stato. Ed il contrasto

con la Costituzione rileva solo in quanto determini la cancellazione della legge da parte della Corte costituzionale.

In una situazione di questo tipo, i principi esistevano in quanto enunciati o desumibili dalla legge ordinaria e con i limiti da essa imposti.

Con il moltiplicarsi ed il rafforzarsi delle fonti super-legislative (Costituzione, Carta europea dei diritti, normativa comunitaria), si sono fatte sempre più frequenti le ipotesi in cui il giudice decide il caso concreto sottoposto al suo giudizio, non in base ad una puntuale norma di legge, ma in base ad un principio che non ricava dalla legge ordinaria dello Stato italiano: ma dalla Costituzione o dal diritto europeo”.

È facile constatare che la materia tributaria è sempre più complessa. Basti ricordare la novella materia degli strumenti finanziari innovativi, tanto che ha indotto il prof. Luigi Guatri e me a creare la rivista *Strumenti finanziari e fiscalità*, coordinata dal prof. Giuseppe Corasaniti con vigoroso corpo redazionale.

E come pensare che possono risolvere le gravose questioni che nasceranno per l'applicazione della legge 2014, n. 186 sulla regolarizzazione dei capitali illegittimamente detenuti all'estero? Tale normativa comporta la tassazione dei redditi prodotti all'estero nelle più svariate parti del mondo e con le più svariate legislazioni sempre redatte in lingua straniera.

Attualmente le commissioni, che pur hanno svolto un notevole lavoro riducendo a circa cinquecento mila le controversie pendenti nel 2014, nel 2006 già in misura superiore ai due milioni e cinquecento mila, non possono avere capacità per risolvere con giustizia tanti problemi, basti pensare che la media delle presenze nelle Commissioni è di due volte al mese e le Commissioni sono composte mediamente per il 52% da magistrati togati, tutti impegnati prevalentemente ad affrontare le controversie ordinarie, civili, penali e amministrative e la loro attività presso le Commissioni non dà soddisfazione, né dal punto di vista economico, né da quello della loro carriera.

Gli altri componenti in buona parte sono costituiti da avvocati e da ragionieri, purchè non svolgano attività professionale in materia tributaria: la materia tributaria necessita di impegno continuo giorno per giorno anche perché ogni giorno ci sono novità legislative e giurisprudenziali.

Nella relazione al Senato proposta per il codice del processo tributario si legge: *“la normativa sulla composizione organizzativa dei giudici tributari e delle relative segreterie, così come oggi vigente, la cui modificazione, che in ogni caso non incide in alcun modo sull’assetto disciplinare contenuto nel codice, dipende essenzialmente da future scelte di politica-economica al momento ancora premature e variamente orientabili per il mantenimento di un giudice tributario misto (in parte togato e in parte laico) ovvero per l’istitu-*

zione di una vera e propria magistratura tributaria interamente professionizzata e a tempo pieno, tanto se di provenienza togata, quanto se di provenienza laica, peraltro sempre reclutabile concorsualmente, con modalità e costi ancora da definire”.

In proposito il dott. Antonio Simone, già autorevole presidente della Commissione regionale della Lombardia, nello scritto sopra citato, ha dimostrato che la riorganizzazione delle Commissioni con giudice togato non comporterebbe un significativo aggravio della spesa generale, ma costituirebbe come diceva Antonio Uckmar, elemento essenziale anche per un democratico ordinamento tributario.

La nuova mediazione tributaria. Prime considerazioni

PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA

Ordinario di diritto tributario nell'Università del Molise

AVV. LICIA FIORENTINI

Avvocato tributarista del foro di Roma

1. L'istituto del "reclamo – mediazione", disciplinato dall'art. 17 *bis* d.lgs. n. 546 del 1992, ha vissuto una vita angariata, dalla sua introduzione, ad opera dell'art. 39, c. 9, d.l. n. 98 del 2011 – l. n. 111 del 2011¹, fino alla sua sostituzione ad opera del d.lgs. n. 156 del 2015.

La prima formulazione nasceva dall'intento di deflazionare il contenzioso "bagattellare", e comprendeva le liti di valore non superiore a ventimila euro, relative esclusivamente "*ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate*".

Il secondo punto, caratterizzante la prima versione dell'istituto, consisteva nella predominanza di un inedito procedimento amministrativo rispetto alla tutela giurisdizionale, tanto che la norma prevedeva che chi intendesse proporre ricorso fosse tenuto preliminarmente a proporre reclamo. Quest'ultimo era, quindi, condizione di ammissibilità del ricorso stesso, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio.

Il legislatore aveva, dunque, plasmato un "Ortro" o "Ircocervo"² del processo.

Chi volesse adire la via giurisdizionale aveva l'obbligo di attenersi alla *species* di cui all'art. 17 *bis* d.lgs. n. 546 del 1992, formulando, al contempo, un atto che rispecchiasse la doppia natura, sia di instaurazione del procedimento amministrativo di reclamo, che di ricorso giurisdizionale dinanzi alla Commissione tributaria.

Lo stesso atto aveva le caratteristiche, difatti, sia di un "reclamo", notificato e rivolto alla "Direzione provinciale o alla Direzione regionale" che aveva emanato l'atto, le quali avrebbero dovuto provvedere al riesame attraverso apposite strutture diverse ed autonome rispetto a quelle che avevano curato l'istruttoria; sia di un ricorso, atto ad essere iscritto a ruolo, decorsi 90

¹ F. D'AYALA VALVA, "*La Corte Costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*", in *Rivista di diritto tributario*, Fasc. n. 2, 2013.

² Termine richiamato nella sentenza della Corte Costituzionale 31 dicembre 1986, n. 298, così detta sentenza Baldassarre, nel trattare la natura giuridica del ricorso straordinario al Capo dello Stato.

giorni senza la notifica dell'accoglimento del reclamo o senza che si fosse conclusa la mediazione, con decorrenza dei termini per il deposito “*dalla predetta data*”.

Nota di contraddittorietà insita nella *ratio* della norma, volta alla deflazione del contenzioso, consisteva nella esclusione della conciliazione giudiziale³ nelle ipotesi disciplinate dalla norma *de qua*.

Occorre, in proposito, evidenziare come, invece, altrettanto non accadeva e non accade, con riferimento al procedimento di accertamento con adesione, previsto dal d.lgs. n. 218 del 1997.

La *ratio* di deflazione del contenzioso *ante iudicium*, mediante un procedimento atto a concludersi con la riduzione del carico sanzionatorio ad 1/3, ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. citato, non aveva, comunque, impedito al legislatore di riconoscere la diversità tra il momento *de quo* e quello previsto per la eventuale conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 48 d.lgs. n. 546 del 1992, nel corso del primo grado di giudizio.

Differentemente dalla “conciliazione giudiziale”, il legislatore non ha, invece, posto alcun termine di incompatibilità tra la procedura di accertamento con adesione di cui al d.lgs. n. 218 del 1997 e quella di “reclamo” di cui all'art. 17 *bis* d.lgs. n. 546 del 1992.

Le due procedure “amministrative” *de quibus* erano, quindi, cumulabili sin dalla prima versione dell'art. 17 *bis* citato, con un diverso e gradato effetto “premiante”, per il contribuente, nella riduzione delle sanzioni, sin nella prima versione dell'art. 17 *bis* citato.

Venivano previste, difatti, per l'ipotesi di accertamento con adesione, sanzioni al 1/3, contro le sanzioni al 40%, nell'ipotesi di accordo intervenuto nell'ambito del procedimento di reclamo.

L'esclusione della conciliazione giudiziale, in relazione agli atti di cui all'art. 17 *bis* d.lgs. n. 546 del 1992 era, quindi, evidentemente legata alla volontà del legislatore di anticipare, perentoriamente, al procedimento amministrativo, *ante iudicium*, la definizione della lite insorgenda, correlando solo a quel momento i benefici della riduzione delle sanzioni, invece esclusi ai sensi della vecchia formulazione dell'art. 48 d.lgs. n. 546 del 1992, laddove ci si fosse spinti nel giudizio.

L'anticipazione dei benefici della definizione bonaria della lite non poteva, comunque, dirsi ostativa di una revisione in autotutela dell'atto impositivo, a lite già instaurata, non essendo prevista, esclusivamente, la possibilità dello strumento conciliativo.

³ F. D'AYALA VALVA, *La conciliazione giudiziale tra passato, presente e futuro*, in *GT.*, 3, 2014.

La nota negativa della previsione normativa consisteva, fondamentalmente, nell'aver relegato qualsivoglia forma di disincentivo al giudizio ad una fase anteriore all'iscrizione a ruolo del ricorso dinanzi alla Ctp. Una volta instaurato il giudizio non vi era, dunque, più alcuno strumento di incoraggiamento, per il contribuente, alla chiusura della lite.

L'ulteriore gap normativo della prima versione di legge, risiedeva, inoltre, nel trattamento del computo del termine di 90 giorni per la mediazione, non ai sensi delle disposizioni regolatrici dei termini processuali, ma amministrativi.

Il *vulnus* maggiore della norma consisteva, comunque, nella impossibilità di ricorrere alla tutela cautelare nel periodo antecedente l'iscrizione a ruolo della lite.

Già nella prima stesura si evidenziavano, dunque, le grandi differenze rispetto alla *musa ispiratrice* della riforma, quale la mediazione civile e commerciale, di cui all'art. 5 d.lgs. n. 28 del 2010, di derivazione comunitaria, direttiva 2008/52/Ce del Parlamento e del Consiglio europeo del 21 maggio 2008, con la quale la mediazione tributaria ha condiviso l'ambizione di alleggerire il peso del contenzioso, nell'ambito di un progetto di rieducazione culturale alla "*mediation*", così come intesa in ambito comunitario quale formula alternativa ed informale di ricerca di composizione amichevole della lite insorgenda, dinanzi ad un soggetto terzo, imparziale e privo di poteri autoritativi.

A parte la condivisione del nome, nella mediazione tributaria:

- non vi erano interessi *inter pares*, tra soggetti privati, afferenti a diritti disponibili, da mediare con l'aiuto dell'attività di una figura terza, priva di poteri autoritativi, volta a far comporre bonariamente gli interessi contrapposti. Nasceva, invece, una finestra di dialogo tra A.f. e contribuente, stimolato in termini temporali dalla legge, per un momento di riesame dell'atto impositivo da parte della prima, senza la garanzia di terzietà del "mediatore", solo rappresentato da un'altra articolazione dell'Agenzia delle entrate, rispetto al soggetto emanante l'atto impositivo in contestazione;
- a differenza del processo civile, si prospettavano grandi difficoltà interpretative della normativa sul contenzioso, per adeguare il processo tributario alla necessità di una tutela cautelare *ante causam*, in relazione al rischio di riscossione prima del decorso dei 90 giorni previsti per la mediazione;
- inoltre, ulteriore diversità rispetto al contesto normativo di cui al d.lgs. n. 28 del 2010, nel quale il procedimento di mediazione rappresenta una "condizione di procedibilità", il legislatore aveva previsto una prevalenza del procedimento amministrativo rispetto alla tutela giurisdizionale, sanzio-

nando con la inammissibilità il ricorso proposto direttamente dinanzi all'autorità giudiziaria, ovverosia non condizionato al previo "reclamo".

Da qui le ulteriori perplessità interpretative sulla verifica del rispetto della condizione di ammissibilità del ricorso, in termini nominali, dovendo l'"Ortro" contenere un doppio oggetto, e/o temporali, con riferimento agli atti depositati dinanzi alla Commissione tributaria prima del decorso del termine dei 90 giorni previsto dalla legge.

Una serie di elementi normativi hanno, dunque, reso immediatamente evidente che la mediazione tributaria rappresentava altro, rispetto alla mediazione civile e commerciale.

Se lo sbarramento e/o ritardo nella possibilità di fare accesso alla giustizia era stato già oggetto di questione di costituzionalità dinanzi alla Consulta, con riferimento alla sua obbligatorietà per la procedibilità della domanda giudiziale in sede civile, risolta poi meramente in termini di "eccesso di delega" con sentenza n. 272 del 6 dicembre 2012, la questione era ben più grave con riferimento all'accesso alla giustizia tributaria.

La sanzione dell'inammissibilità del ricorso e del vuoto di tutela *ante causam* rendevano l'istituto della mediazione tributaria irragionevole rispetto alla *ratio* ispiratrice, nonché atta a mortificare definitivamente il diritto del contribuente alla tutela giurisdizionale.

La Consulta, con sentenza n. 98 del 16 aprile 2014, raccolse, dunque, immediatamente la questione rimessa dalle Commissioni tributarie, chiarendo che la giurisprudenza della stessa Corte nell'affermare «*la legittimità di forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo esperimento di oneri quando questi siano finalizzati al perseguimento di interessi generali, ha tuttavia precisato che, anche là dove ricorra tale circostanza, il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa*» [omissis] «*deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile*» [omissis] *deve operare un «congruo bilanciamento» tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire* [omissis]. *In linea con tale prospettiva, questa Corte ha più volte dichiarato l'illegittimità, per violazione dell'art. 24 Cost., di disposizioni che comminavano la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo* [omissis]. *Coerentemente con tali precedenti, deve quindi affermarsi che la previsione, di cui al censurato c. 2 dell'art. 17 del d. lgs. n. 546 del 1992 – secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo da parte del contribuente determina l'inammissibilità del ricorso (rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio) – comportando la perdita del diritto di agire in giu-*

dizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, si pone in contrasto con l'art. 24 Cost. [omissis]”.

2. Gli evidenti punti di criticità dell'art. 17 *bis* d.lgs. n. 546 del 1992, atti a preannunciare anche la declaratoria di incostituzionalità della disposizione, sotto vari profili di diritto, alla stregua delle valide motivazioni proposte dai giudici tributari rimettenti, aveva, comunque, già spinto il legislatore a rivedere la normativa sul procedimento di “reclamo-mediazione”, prima dell'intervento della Consulta.

Con l. n. 147 del 2013 la disposizione veniva, difatti, modificata, con l'espunzione dei punti più controversi della normativa sul procedimento di “reclamo-mediazione”.

Veniva, innanzitutto, espunta la sanzione della inammissibilità del ricorso, riconducendo il modello normativo a quello processual-civiltistico della improcedibilità, nella ipotesi di deposito *ante tempus* del ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria.

Veniva espunto anche il rilievo d'ufficio del difetto procedimentale amministrativo. Su eventuale eccezione dell'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio (e non successivamente a scopo dilatorio), il Presidente, alla stregua della modifica normativa era, quindi, tenuto a rinviare la trattazione per consentire la mediazione.

Ulteriore modifica ha riguardato i c. 9 e 9 *bis* dell'art. 17 *bis* citato, con i quali è stata estesa, al computo del termine amministrativo di 90 giorni, l'applicazione delle disposizioni sui termini processuali.

Occorre osservare, inoltre, come, a fronte del rilevato vuoto normativo in ordine alla possibilità di riscossione nel periodo antecedente l'iscrizione a ruolo del ricorso, il legislatore abbia previsto, per lo stesso, la sospensione della riscossione dei tributi.

In questo modo, è stato risolto il problema di approntare una tutela cautelare *ante causam* e, quindi, interpretativo sulla compatibilità di quest'ultima con la normativa sul contenzioso tributario ed in specie, con il contenuto di cui all'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992.

Ulteriore novità normativa risiede nella rilevanza – traslata anche nella riformulazione dell'art. 17 *bis* ad opera dell'art. 9, c. 1, lettera l), d.lgs. n. 156 del 2015 – del procedimento di “mediazione-reclamo” anche per i contributi assistenziali e previdenziali, “*la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni ed interessi*”.

La misura “premiale” dello scomputo delle sanzioni e degli interessi su

quanto dovuto a titolo di contributi previdenziali è stata, quindi, inserita nell'ambito della normativa disciplinante il processo tributario.

Ciò pare una conferma, espressa, della attrazione del contributo previdenziale, così come ogni “tributo di ogni genere e specie comunque denominato”, alla giurisdizione tributaria, quale conseguenza dell'ampliamento della giurisdizione tributaria, ex art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992, avvenuto con l. 448 del 2001⁴.

Con quest'ultima si è inteso attrarre, dinanzi al giudice tributario, i prelievi connotati da doverosità, che costituiscano la provvista necessaria di un ente, al quale, per legge, sia demandata la gestione e la tutela di un interesse generale, anche di categoria⁵.

Il contributo previdenziale, in tal senso, pare contenere tutti gli ingredienti tipici del “tributo”.

3. Con legge delega n. 23 del 2014, all'art. 10, è stato affidato al Governo il compito di *“introdurre, con i decreti legislativi [omissis] norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante, nonché per l'accrescimento dell'efficienza nell'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate, secondo i seguenti principi e criteri direttivi: a) rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'Amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità”*.

In quest'ottica propulsiva di deflazionare il contenzioso, l'art. 17 bis d.lgs. n. 546 del 1992 è stato completamente riscritto, ad opera dell'art. 9, c. 1, lettera l), d. lgs. n. 156 del 2015.

Il legislatore si è reso conto che, statisticamente, il contenzioso “bagattellare” era originato dal recupero dei tributi locali e minori, emessi da tutti gli altri enti impositori. Visto il successo deflattivo della mediazione con riferimento agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, l'istituto del “reclamo-mediazione” è stato esteso a tutti gli enti impositori, Agenti e concessionari privati della riscossione.

⁴ F. D'AYALA VALVA, “La natura tributaria del contributo può influenzare la giurisdizione?”, RDSS, Anno XIV, n. 4, 2014.

⁵ In tal senso, Cass., SS.UU. nn. 1780 e 1782 del 2011; Corte Cost. n. 64 del 2010; Cass. SS.UU. n. del 2009; Cass. SS.UU. n. del 2005; Cass. V n. 5261 del 2004; Corte Cost., n. 284 del 2002.

Con riferimento a questi ultimi, ci si chiede in che modo gli stessi entreranno nel procedimento di “mediazione reclamo”, laddove eccipiti, dal contribuente, sia vizi dell’atto di riscossione o di garanzia patrimoniale, quali il fermo o l’ipoteca, sia ragioni di illegittimità e/o infondatezza del credito vantato; e se si verrà a creare, in tal caso, una duplicazione di procedure.

Con l’estensione agli enti minori del compito di occuparsi del procedimento di mediazione, all’interno della propria struttura organizzativa, ha trovato conferma anche il fatto che la terzietà dell’organo a ciò demandato fosse una “chimera”, appartenente a tutt’altra procedura, quale quella della mediazione civile e commerciale, con la quale quella tributaria non ha, a ben vedere, punti di contatto, se non il nome e lo scopo di deflazionare il contenzioso.

Il procedimento di mediazione tributaria, voluto dalla legge, è un momento obbligato di contraddittorio e riesame dell’atto, come, d’altra parte, anche chiarito dall’A.e. con circolare della direzione centrale affari legali, contenzioso e riscossione n. 38 del 29 dicembre 2015.

La rinuncia definitiva all’immagine del “terzo”, è stata dichiarata dallo stesso legislatore, con l’espressione “compatibilmente” utilizzata nel comma 4, che ha abbandonato anche soltanto l’idea della configurazione di una articolazione diversa ed autonoma da quella che ha curato l’istruttoria dell’atto reclamabile, con riferimento agli enti di dimensioni minori.

In questi termini, però, con riferimento a questi ultimi, è facile immaginare che la richiesta di revisione dell’atto diventi un momento obbligato, ma privo di contenuto, potendo essere preconcelto l’esito del procedimento.

Con la nuova disposizione, nell’ottica propulsiva della “legge delega”, viene meno la incompatibilità tra il procedimento di “mediazione reclamo” e la conciliazione giudiziale.

Quest’ultima, riscritta completamente, negli artt. 48, 48 *bis* e 48 *ter* del d.lgs. n. 546 del 1992, dal d.lgs. n. 156 del 2015, diviene ulteriore strumento di deflazione del contenzioso nell’ambito del processo, sia di primo che di secondo grado, reso appetibile, per il contribuente, dalla riduzione del carico sanzionatorio al 40% previsto per la conciliazione avvenuta nell’ambito del giudizio di primo grado; al 50% per la conciliazione in appello.

Il legislatore, nella riscrittura, ha abbandonato il divieto di conciliazione giudiziale per le liti “reclamabili”, prima giustificato dalla volontà di limitare l’accesso stesso alla giustizia, che, al contempo, era atto ad inibire i ripensamenti in corso di giudizio.

Il potenziamento della deflazione del contenzioso è ora affidato solo alla misura delle sanzioni abbattute, tanto maggiore in relazione al *quando* dell’accordo.

Occorre osservare, difatti, che l’effetto premiale della riduzione delle san-

zioni dovute, nell'ipotesi di "reclamo mediazione", ora innalzate al 35% nella nuova formulazione della disposizione, si pone a metà strada tra quello del 1/3 previsto nell'ipotesi di accertamento con adesione, ex d.lgs. n. 218 del 1997, e quello del 40% e 50%, previste, rispettivamente, per le ipotesi di conciliazione giudiziale nel corso del primo grado e nel corso del giudizio di appello.

Con la nuova disposizione è stato chiarito meglio anche l'oggetto del procedimento di "mediazione-reclamo", comprendente, sia gli atti impositivi, che le liti aventi ad oggetto il rifiuto di rimborso dei tributi, sia le liti in materia catastale, di cui all'art. 2, c. 2, d.lgs. n. 546 del 1992. Al di fuori di queste ultime, sono escluse le liti di valore indeterminabile, nonché quelle in tema di aiuti di Stato.

In particolare, la mediazione può riguardare, tra l'altro, le seguenti tipologie di atto: avviso di accertamento; avviso di liquidazione; provvedimento che irroga sanzioni; ruolo; rifiuto espresso o tacito della restituzione dei tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti; diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; cartelle di pagamento per vizi propri; fermi di beni mobili registrati (art. 86 del d.p.r. n. 602 del 1973); iscrizioni di ipoteche sugli immobili (art. 77 d.p.r. n. 602 del 1973); ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonomia impugnabilità dinanzi alle Commissioni tributarie.

La nuova formulazione dell'art. 17 *bis* d.lgs. n. 546 del 1992 ha istituito la procedura del reclamo-mediazione, quale momento amministrativo di contraddittorio tra le parti e, quindi, di revisione dell'atto impositivo, nell'ambito del processo. Viene definitivamente eliminato l'"Ortro" del processo, che prevedeva una doppia natura, amministrativa e giurisdizionale, dell'atto di opposizione del contribuente.

La norma prevede, difatti, che *"per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo"*.

Si ribaltano, quindi, letteralmente i termini delle due precedenti dizioni della disposizione, nelle quali *"il reclamo produce[va] gli effetti del ricorso"*, trascorsi i 90 giorni del periodo prestabilito per il procedimento amministrativo.

La fase amministrativa sembra ridursi, quindi, ad una sola parentesi temporale di sospensione, nell'ambito dell'applicazione delle disposizioni sul "processo", vuoi sulla proposizione del ricorso, vuoi sulla costituzione in giudizio; vuoi, quindi, sulla trattazione del "ricorso", tale, per natura, *ab origine*.

Non vanno dimenticate, in proposito, le peculiarità del "processo tributario" rispetto ad altri giudizi, regolati dal codice di procedura civile, anche introdotti con ricorso.

"In ordine alle modalità introduttive del giudizio tributario [...] gli artt.

18 e 20 del d.lgs. n. 546 del 1992 dispongono rispettivamente che il processo tributario è introdotto con ricorso alla commissione tributaria e che il ricorso è proposto mediante notifica a norma dell'art. 16, commi 2 e 3. [omissis]. È rinviato ad un momento successivo il coinvolgimento del giudice, integrato dalla costituzione del ricorrente ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 22”⁶.

In quest’ottica, si spiega, dunque, perfettamente anche la norma, volta a garantire l’applicazione del computo dei termini “processuali”, con la previsione esplicita dell’applicazione della sospensione feriale.

In ragione di siffatta parentesi temporale, il ricorso “non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. [...]” (c. 2); “il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l’esame del reclamo” (c. 3).

Laddove la Commissione rilevi la costituzione *ante tempus* del ricorrente, provvede a posticipare la trattazione del ricorso nel rispetto del periodo temporale, voluto dal legislatore per il riesame dell’atto in contestazione.

Viene meno, dunque, qualsivoglia effetto pregiudizievole, correlato alla iscrizione a ruolo del ricorso *ante tempus*, atta a comportare, al più, un mero rimando nella trattazione del ricorso.

La formulazione non correla, dunque, al mancato rispetto del periodo amministrativo alcuna irrimediabile sanzione, tantomeno rilevabile, a posteriori, in sede d’appello.

Il comma 6 dell’art. 17 *bis* citato disciplina la procedura ed, in particolare, i termini per il perfezionamento dell’accordo tra le parti, avente ad oggetto anche la restituzione di somme a favore del contribuente. In quest’ultimo caso, la norma dispone che “l’accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente”.

Trattandosi di somme certe, liquide ed esigibili, la posizione di credito acquisita in sede di accordo amministrativo, potrà essere vantata, nell’ipotesi di inadempimento dell’A.f., dinanzi al giudice ordinario.

In definitiva, si può osservare come la legge delega, ispiratrice del nuovo contenzioso tributario, abbia approntato valide finestre di dialogo e contraddittorio, fisco – contribuente, temporalmente distinte, per la revisione dell’atto impositivo.

D’altra parte, l’art. 17 *bis* ha recepito gli indirizzi operativi espressi dal-

⁶ Cass., Sez. trib., sent. n. 4659 del 9 marzo 2016.

l’Agenzia delle entrate in materia di gestione del contenzioso⁷, volti a valorizzare gli istituti deflattivi del contenzioso in ragione del “grado di sostenibilità della pretesa tributaria in giudizio”.

In specie, i criteri che devono ispirare gli uffici nel rivedere l’atto nell’ambito delle procedure di autotutela, sono:

- l’“eventuale incertezza delle questioni controverse”;
- il “grado di sostenibilità della pretesa”;
- il principio di “economicità dell’azione amministrativa”.

Il legislatore, dal canto proprio, ha inteso valorizzare ogni momento atto ad una revisione dell’operato degli uffici, espungendo, nella nuova formulazione della norma, l’impossibilità di fruire di una eventuale conciliazione giudiziale nelle liti soggette a “mediazione reclamo”.

4. Va osservato come vi sia anche una nota di demerito, di fondo, nella *ratio* ispiratrice della riforma.

Il legislatore ha, difatti, voluto perseguire l’obiettivo della riduzione del contenzioso, avendo di mira l’“economicità” e, quindi, la razionalizzazione dell’amministrazione della giustizia e, di conseguenza, l’efficienza delle Commissioni, con riferimento ad un numero sostenibile di “domande di giustizia”.

La *ratio* della riforma non è stata, dunque, di certo ispirata direttamente dal diritto del contribuente alla difesa e, quindi, ad una *chance* preventiva di contraddittorio amministrativo.

Se al centro della *ratio* ispiratrice vi fosse stato il diritto di difesa del contribuente, il “reclamo mediazione” avrebbe trovato applicazione con riferimento a tutte le controversie, specie a quelle di “maggior” valore, in relazione alle quali il grado di pregiudizio e lesività della sfera soggettiva del contribuente è ben più forte.

In relazione a quest’ultima tipologia di controversie, inoltre, sarebbe stata altrettanto necessaria una spinta normativa ad una maggiore meditazione dell’atto impositivo da parte dell’A.f., attraverso un momento di riesame dell’atto, proprio avendo riguardo all’obbligo di una “buona amministrazione”, con riferimento ad interessi in gioco, rilevanti per ambedue le parti coinvolte.

A maggior veduta, l’applicazione dell’istituto del “reclamo-mediazione” alle liti maggiori, intesa come obbligo per l’ente impositivo di riesaminare l’atto in contraddittorio con il contribuente, sarebbe stato un passo in avanti, se solo si pensa che l’art. 17 *bis* in discorso è stato esteso a tutte le controver-

⁷ Circolare 26/e del 20 maggio 2010; 22/e del 26 maggio 2011.

sie minori, proprio in ragione del successo ottenuto con riferimento agli atti dell'Agenzia delle entrate⁸.

È chiaro, invece, che la “buona amministrazione” di cui all'art. 97 della Costituzione, intesa come obbligo di riesaminare l'atto impositivo in contraddittorio con il contribuente, prima dell'intervento del giudice, non è stata la ragione, se non mediata ed indiretta, della riforma, nonostante il contenuto degli artt. 24 e 97 della Costituzione e dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, rubricato “*diritto ad una buona amministrazione*”, comprendente “*il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio*”.

Da qui, l'ulteriore evidenza che il momento di riesame dell'atto già emesso, voluto dal legislatore con riferimento alle sole liti minori, *ex art. 17 bis* d.lgs. n. 546 del 1992, rappresenta un rimedio tardivo per il contribuente, già vulnerato dal raggiungimento dell'atto impositivo lesivo ed obbligato ad opporsi con ricorso giurisdizionale, mediante difesa tecnica in relazione alle liti superiori ad una certa soglia (3.000,00 euro nella disciplina del novellato art. 12 d.lgs. n. 546 del 1992); e comunque sempre opportuna con riferimento ad ogni tipologia di atto, atteso che la quantificazione dell'importo imposto non determina anche la “qualità” delle questioni trattate, con riferimento al grado di tecnicità della materia tributaria.

5. Riassumendo, va certamente condiviso il terzo intervento legislativo sull'originario momento di riflessione, stimolato dalla Comunità europea.

Il suo adattamento nel “procedimento” e nel “processo” tributario è sicuramente difforme dall'archetipo previsto, ma la difficoltà non è superabile, stante la difforme posizione delle parti nel processo.

Una possibile futura riforma dovrà sicuramente prevedere l'abbandono del limite degli euro ventimila, non giustificabile proprio in relazione alle finalità dell'istituto.

⁸ Come si legge nella circolare n. 38 del 29 dicembre 2015 della direzione centrale affari legali, contenzioso e riscossione.

La crisi del federalismo fiscale. Nord e Sud

PROF. AVV. FRANCO GALLO
Presidente emerito della Corte Costituzionale

SOMMARIO:

1. *La sussidiarietà verticale e il discutibile disegno federalista del 2001.* 2. *L'impatto del principio di pareggio del bilancio sull'autonomia finanziaria regionale e locale.* 3. *La disciplina costituzionale della perequazione danneggia gli enti territoriali del Sud.* 4. *Il disegno di legge governativo di modifica del titolo V, parte II, Cost. e la possibile definitiva soppressione dell'autonomia tributaria in senso stretto.* 5. *Conclusioni.*

1. La sussidiarietà verticale e il discutibile disegno federalista del 2001. *1.1.* Sappiamo tutti che il nuovo titolo V, parte II della Costituzione che disciplina il federalismo fiscale è intriso del principio di sussidiarietà, tanto da giustificare pienamente l'espressione "Repubblica della sussidiarietà" coniata per indicare la maggiore caratteristica, in termini di distribuzione di poteri, della riforma recata dalla legge costituzionale n. 3 del 2001. Nel vigente sistema costituzionale, tale principio non è definito da alcuna specifica norma. È, però, presupposto dagli artt. 114 e 117 della Costituzione, è enunciato dall'art. 118 e costituisce, comunque, il completamento del principio di autonomia (politica) formulato dall'art. 5. Una sua definizione generale è, comunque, desumibile dalla normativa non costituzionale previgente alla riforma del titolo V, e cioè dall'art. 5, comma 2, del Trattato della Comunità europea (rimasto immutato nel nuovo Trattato dell'Unione europea)¹ e dall'art. 4, comma 3,

¹ «Nei settori che non sono di sua esclusiva competenza la Comunità interviene, secondo il principio della sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario».

² «3. I conferimenti di funzioni di cui ai c. 1 e 2 avvengono nell'osservanza dei seguenti principi fondamentali: a) il principio di sussidiarietà, con l'attribuzione della generalità dei compiti e delle funzioni amministrative ai comuni, alle province e alle comunità montane, secondo le rispettive dimensioni territoriali, associative e organizzative, con l'esclusione delle sole funzioni incompatibili con le dimensioni medesime, attribuendo le responsabilità pubbliche, anche al fine di favorire l'assolvimento di funzioni e di compiti di rilevanza sociale da parte delle famiglie, associazioni e comunità, alla autorità territorialmente e funzionalmente più vicina ai cittadini interessati (...)». Il principio richiamato e definito in questa disposizione riguarda i conferimenti di funzioni e compiti amministrativi dalle regioni agli enti locali. Il

della legge n. 59 del 15 marzo 1997². Sulla base di tali due norme si arriva, infatti, agevolmente a definire la sussidiarietà come un criterio in forza del quale “si attribuisce un tipo di azione privilegiando il livello di governo inferiore rispetto a quello superiore, a meno che l’intervento del livello di governo superiore non determini un risultato migliore”.

Questa definizione è storicamente collaudata, perché risponde alle tradizionali matrici ideologiche liberale e cattolica della sussidiarietà alla base dei suddetti precetti costituzionali. Privilegiando il livello di governo inferiore, essa valorizza, infatti, la sussidiarietà quale strumento di minimizzazione dell’intervento statale nella società civile, che è uno dei capisaldi del pensiero liberale classico (il c.d. aspetto negativo della sussidiarietà), e, nello stesso tempo, quale strumento di autorealizzazione personale, e cioè come regola che impone alla struttura di governo superiore di prestare aiuto alle strutture inferiori incapaci di provvedere autonomamente agli interessi delle collettività governate (la c.d. sussidiarietà positiva del pensiero cattolico).

Il legislatore costituzionale ha sintetizzato questa definizione nel titolo V, parte II, della Costituzione. In particolare, nel nuovo art. 117 Cost. ha voluto dare un contenuto al c.d. federalismo fiscale, costruendo un sistema di riparto delle competenze legislative incentrato sulla ben nota triplice ripartizione tra competenze esclusive dello Stato nelle materie specificamente indicate nel II comma, competenze concorrenti Stato-regioni nelle materie indicate nel III comma e competenza residuale delle regioni nelle altre materie.

1.2. Ciò su cui tutti si è ormai d’accordo è che il quadro normativo che ne è scaturito, pur essendo astrattamente in linea anche con il principio fondamentale di autonomia di cui all’art. 5 Cost., nel concreto, è risultato tuttavia insoddisfacente. Esso è stato giustamente oggetto di profonde critiche da parte della dottrina e delle forze politiche, ha avuto una lenta, contestata e incompleta attuazione e, soprattutto, ha prodotto un notevole contenzioso tra Stato e regioni. Si capisce, quindi, che gli ultimi tre Governi si siano impegnati per correggere il sistema.

La crisi del disegno federalista non è, però, tutta imputabile all’approssimazione e frettevolezza – che pure, vedremo, ci sono state – del legislatore costituzionale del 2001 e di quello ordinario che ha dato attuazione al titolo V, parte II della Costituzione. Vi hanno concorso anche fattori oggettivi d’ordine storico-ideologico. Tra questi indicherei soprattutto il ciclo economico for-

c. 2 dell’art. 1 e la lett. b) del c. 1 dell’art. 3 della stessa legge richiamano espressamente il principio di sussidiarietà di cui sopra e ne estendono l’osservanza anche ai rapporti tra Stato e regioni e tra Stato ed enti locali per quanto riguarda la distribuzione delle funzioni e compiti amministrativi.

temente recessivo, che ha imposto politiche di impronta centralistica, ha favorito progressive e sempre più ampie cessioni di sovranità in materia economica, finanziaria e fiscale a favore dell'U.e. ed ha, perciò, spostato l'asse delle decisioni politiche verso Bruxelles, togliendo spazio all'autonomismo. Questo fenomeno è stato, del resto, comune ad altri Paesi europei.

Le altre ragioni di crisi del disegno federalista riguardano l'insufficiente distribuzione delle competenze legislative operata con il nuovo art. 117 Cost. e la carente disciplina dell'autonomia finanziaria regionale e locale contenuta nel pure nuovo art. 119 Cost. aggravata dalla costituzionalizzazione, intervenuta nel 2012, del principio del pareggio di bilancio.

1.3. Quanto al riparto delle competenze, va detto che la lacunosa individuazione delle materie di legislazione esclusiva statale ha costretto la Corte costituzionale a fornire interpretazioni abbastanza espansive delle competenze statali e ad ampliare – a volte oltre misura – l'area di materie come l'ordinamento civile, la tutela della concorrenza e il coordinamento della finanza pubblica per principi fondamentali (materie “onnivore” le ha chiamate la dottrina), consentendo perciò forti, seppur inevitabili, incursioni statali negli ambiti dell'autonomia e della stessa organizzazione interna delle regioni. Il tutto giustificato, nelle intenzioni della Corte, dal fine di garantire la tenuta politica ed economica del sistema sia tramite la fissazione di *standard* uniformi per i servizi principali sia tramite il finanziamento a regime di un fondo perequativo a vantaggio dei più poveri.

Questo incerto quadro delle competenze e, in più, la mancanza di un Senato delle autonomie deputato a calibrare le regole della sussidiarietà verticale hanno prodotto una forte conflittualità tra Stato e regioni e, conseguentemente, una pervasiva paralisi dell'azione amministrativa e politica.

La situazione di crisi si è poi ulteriormente aggravata a causa della lievitazione dei costi di transazione delle decisioni politiche, che hanno fatto seguito alla previsione legislativa di meccanismi di codeterminazione pattizia fra Stato e regioni nei numerosi casi di intreccio o di concorrenza di materie statali e regionali. È successo così che il modello originario che aveva in mente il legislatore costituzionale del 2001, sbagliato o giusto che fosse, non è mai stato davvero applicato né opportunamente corretto a causa anche della sopravvenuta crisi economico-finanziaria di cui ho detto. In questa situazione, il governo centrale si è ben guardato dal cedere poteri e risorse.

Il colpo finale al vigente assetto è stato, poi, inferto dai ripetuti scandali sulla destinazione dei fondi per la politica regionale e dall'utilizzo degli ampi poteri legislativi delle regioni in funzione negativa piuttosto che propositiva. È accaduto così che la sovrapposizione della legislazione regionale a quella statale ha rallentato la funzione propulsiva delle regioni sul piano economico,

ha ridotto il consenso dei cittadini nei loro confronti ed ha avuto effetti negativi a cascata anche sull'assetto degli enti locali, producendo la inevitabile messa in discussione del modello creato con la riforma del 2001.

Il fatto è che – salvo una convergenza di massima sulla necessità di ampliare la competenza legislativa dello Stato e di ridurre di conseguenza quella della regione – le forze politiche non sono riuscite finora ad individuare un soddisfacente modello alternativo di decentramento regionale e locale. E mi pare abbastanza scontato che senza un sistema delle autonomie che funzioni, qualunque politica diventa di difficile realizzazione.

Si pensi, ad esempio, agli interventi del c.d. decreto Del Rio, che hanno rivisto i compiti e le funzioni di tutti i governi subregionali, con l'abolizione dell'elezione diretta dei consigli provinciali, la riduzione delle funzioni e delle risorse attribuite alle province, l'introduzione delle città metropolitane e l'estensione delle unioni dei comuni. A questi interventi non ha però fatto seguito una soddisfacente revisione delle funzioni delle province. L'unico effetto è stato finora quello di tagliare fondi e personale, lasciando nel mistero l'individuazione di chi, e con quali risorse, svolgerà molte delle funzioni prima attribuite alle province.

Anche l'attuazione delle città metropolitane è rimasta incompiuta. Esse hanno le stesse dimensioni e le stesse risorse delle province che sostituiscono, ma hanno anche più funzioni le quali non è dato ancora di capire come potranno essere svolte.

1.4. Se poi consideriamo la crisi del modello federalista sotto lo specifico aspetto dell'incerta disciplina dell'autonomia tributaria, va rilevato che i riformatori del 2001 non hanno avuto il coraggio di indicare in Costituzione – come è avvenuto invece in altri Paesi – i tributi propriamente regionali e locali destinati, come tali, a finanziare i servizi (facoltativi) da loro resi. Hanno invece rimesso tale scelta al legislatore ordinario. Di conseguenza, la legge n. 42 del 2009, attuativa del titolo V Cost., ha attribuito alle regioni il potere normativo di stabilire tributi propri in senso stretto, ma nello stesso tempo si è vista costretta ad introdurre un rilevante limite all'esercizio di tale potere, costituito dal divieto della doppia imposizione statale e regionale sullo stesso presupposto.

Stante il suddetto divieto, la potestà normativa di imposizione delle regioni ha finito così per dipendere dal concorso di due fattori che, almeno allo stato, sono di difficile, se non impossibile, realizzazione: da un lato, dalla decisione dello Stato di depotenziare il suo sistema tributario attraverso la rinuncia ad alcuni tributi che lo compongono; dall'altro, dal simmetrico potenziamento, ad opera della regione, del sistema tributario regionale, conseguente alla parallela istituzione dei tributi rinunciati. Il che significa che, finché

non si deciderà di regionalizzare o municipalizzare *ex lege* alcuni tributi statali che si prestano a rendere effettiva l'autonomia tributaria e più premiante il federalismo fiscale, lo spazio riservato all'esercizio della potestà legislativa primaria della regione in materia e al potere impositivo secondario degli enti locali minori resterà minimo. Esso sarà limitato tutt'al più o all'istituzione di quei pochi tributi c.d. "corrispettivi" e di "scopo" non annoverabili tra i tributi erariali (gli unici cioè che, almeno allo stato attuale, la regione potrebbe teoricamente stabilire di sua iniziativa avendone il potere ai sensi degli artt. 117, quarto comma e 119) ovvero alla fissazione di aliquote di tributi propri derivati tra il minimo e il massimo previsti dalla legge statale.

Gli studi sia teorici che empirici ci dicono, invece, che solo tributi propri dotati di un ampio margine di manovrabilità rispetto ai trasferimenti e alle compartecipazioni potrebbero garantire un altrettanto effettivo collegamento tra la responsabilità della tassazione e quella della spesa e, quindi, un'autonomia politica locale – come la intende l'art. 5 della Costituzione – quale libertà di svolgere proprie politiche nell'ambito delle proprie competenze. Solo in tali casi, infatti, gli amministratori – come si dice – "ci mettono la faccia" e i cittadini sono chiamati a misurare direttamente il costo dei fondi pubblici e a confrontarlo con il relativo beneficio. Il che non esclude certo l'intervento finanziario dello Stato, ma lo rende indispensabile solo quando si tratta di assicurare l'uguaglianza tra cittadini a prescindere dai territori di appartenenza.

La richiamata legge delega sul federalismo fiscale, in verità, insiste – almeno teoricamente – su questi profili di responsabilizzazione finanziaria. Il suo art. 2, lett. p) richiama espressamente il principio della "tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa". Tuttavia – lo ripeto – questo possibile arricchimento della strumentazione fiscale nel senso della maggiore responsabilità si è rivelato, per ora, puramente teorico. Non è stato, comunque, perseguito dalle stesse regioni e dagli enti locali, giustamente preoccupati che la previsione di tributi propri in senso stretto potesse aumentare la già elevata pressione tributaria complessiva, aggiungendosi e non sostituendosi ai vigenti tributi erariali.

Se si ha riguardo, poi, alle proposte governative di modifica del titolo V, parte II della Costituzione, in corso di esame parlamentare, si vedrà che il proposito è non solo quello di abolire il più classico dei tributi comunali, e cioè il tributo sulla prima casa, ma anche di cancellare del tutto la possibilità di stabilire e istituire un tributo proprio regionale e locale in senso stretto, espressivo di una piena autonomia tributaria.

Su questi aspetti mi soffermerò, comunque, più avanti. Qui voglio solo segnalare che la conseguenza del prodursi di questa situazione è che le regio-

ni e gli enti locali continuano ad essere un significativo centro di spesa, finanziata, però, con fatica, ai sensi dell'art. 119, da quote dei tributi erariali e da tributi propri derivati e cioè da tributi pur sempre di fonte statale. Tra l'altro, per ironia della sorte, in attesa di una riforma organica della finanza locale, questi tributi sono cresciuti in questi ultimi anni più dei tributi erariali per essere stati detti enti costretti, dalla situazione di crisi e dalla conseguente insufficienza dei fondi pubblici disponibili, ad aumentare le aliquote nel *range* consentito dalle leggi statali.

2. L'impatto del principio di pareggio del bilancio sull'autonomia finanziaria regionale e locale. Se passiamo a considerare l'impatto del principio comunitario e costituzionale del pareggio di bilancio sull'autonomia finanziaria degli enti territoriali, è facile rendersi conto che la legge costituzionale n. 1 del 2012 e la legge rinforzata n. 243 dello stesso anno hanno, sulla scia del *fiscal compact*, inciso fortemente non solo su di essa, ma anche sulla stessa posizione costituzionale delle regioni e degli enti locali quali enti equiordinati costitutivi della Repubblica ai sensi dell'art. 114 Cost..

Lungi da me la volontà di esprimere, in questa sede, giudizi di valore e, tantomeno, di fare valutazioni d'ordine politico sulle scelte fatte al riguardo dal legislatore costituzionale. Ciò non mi vieta, peraltro, di far notare un dato obiettivo, e cioè che le indicate fonti normative introducono una serie di nuove limitazioni in materia finanziaria nei confronti delle autonomie, sia mediante la costituzionalizzazione della regola del pareggio di bilancio, sia mediante la normativa di dettaglio e concertativa contenuta nella richiamata legge n. 243. L'effetto è stato il rafforzamento dei limiti che, in tema di bilancio, la potestà legislativa dello Stato può porre all'autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali.

Do conto molto rapidamente dei limiti derivanti dal nuovo testo dell'art. 81 Cost. e, in particolare, dal suo comma 6. Esso dispone che «il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale». Ciò vuol dire non solo che i principi di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito sono estesi a tutte le pubbliche amministrazioni e, quindi, anche alle autonomie territoriali, ma anche che il potere di stabilire le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'attuazione di tali due principi è riservato esclusivamente alla legge statale, rinforzata nel procedimento. In materia di bilancio degli enti territoriali minori viene così meno la possibilità di applicare il c. 3 dell'art. 117 Cost., il

quale stabilisce ancora che, ai fini del coordinamento della finanza pubblica, la legge statale può intervenire e prevalere su una legge regionale solo per fissare i principi fondamentali e non anche per stabilire le norme fondamentali e, tanto meno, criteri e norme di dettaglio.

Anche la modifica apportata all'art. 117 Cost. dalla legge costituzionale n. 1 del 2012 si muove su questa linea. Con essa è stata opportunamente incorporata la materia della "armonizzazione dei bilanci pubblici" da quella del "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" di cui al c. 3 dello stesso art. 117 Cost., attraendola nell'ambito delle materie di potestà legislativa esclusiva contemplate nel c. 2. Questa modifica, a prima vista, sembra non impingere necessariamente – o impingere in modo ridotto – nel principio di autonomia finanziaria. A ben guardare, però, potrebbe avere una portata più rilevante di quanto sembra risultare dal dato letterale. Potrebbe preludere, infatti, all'attrazione alla legislazione esclusiva dello Stato di tutta la materia del coordinamento della finanza pubblica, con conseguente ulteriore riduzione dell'autonomia finanziaria regionale e locale.

Si pensi, poi, all'insieme delle disposizioni dell'art. 81 Cost. (c. 6), dell'art. 119 Cost., e dell'art. 10, c. 3 della legge rinforzata n. 243 del 2012. Esse vietano agli enti locali di ricorrere all'indebitamento salvo che per finanziare i loro investimenti pubblici. La conseguenza di tale divieto è che, in mancanza di fondi statali assegnati a tal fine, i comuni non possono nemmeno asfaltare una strada o ristrutturare un ponte finché non avranno ricevuto i finanziamenti richiesti. In verità, il legislatore costituzionale ha pensato di risolvere questo problema affidando alle regioni il compito di garantire il finanziamento di tali tipi di investimento, alla condizione, però, che fosse mantenuto l'equilibrio di bilancio complessivo fra tutti gli enti che insistono sul loro territorio, comuni e regioni comprese. Non è chiaro però con quali risorse e con quali poteri tutto ciò può avvenire. In ogni caso, se la condizione per ricorrere all'indebitamento è che per il "complesso degli enti di ciascuna regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio", c'è da domandarsi se tale consolidamento non si risolve in un limite inaccettabile all'autonomia dell'ente locale, potendosi esso trovare nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento a causa di una cattiva gestione di un altro ente che insiste nella stessa regione.

Un'altra profonda lesione dell'autonomia finanziaria è, comunque, da individuare nella procedura, prevista dall'art. 12 della legge rinforzata, per la destinazione delle risorse degli enti locali e delle regioni al fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato nei periodi favorevoli del ciclo. Tale procedura distrae sicuramente dette risorse dal sistema delle autonomie a favore dello Stato.

Ho, anzi, l'impressione che detto articolo potrebbe incorrere nella stessa declaratoria di illegittimità costituzionale che ha travolto, per un caso analo-

go, l'art. 66, c. 9, del d.l. n. 1 del 2012. Quest'ultima norma è stata ritenuta costituzionalmente illegittima dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 63 del 2013 per violazione dell'art. 117, c. 3, e 119, c. 2, Cost. nella parte in cui obbligava gli enti locali e le regioni a destinare i ricavi derivanti dall'alienazione di beni al fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato. La Corte ha motivato la sua decisione con l'argomento che «lo Stato avrebbe acquisito risorse appartenenti agli enti locali e alle regioni senza che tale scelta potesse dirsi proporzionata rispetto al fine», *rectius*, giustificata dalla necessità di risanamento dei conti degli enti locali e delle regioni. Essa non integrava, quindi, un principio fondamentale del coordinamento della finanza pubblica. Data la perentorietà di questo *considerato in diritto*, anche l'art. 12, avendo contenuto sostanzialmente identico a quello dell'art. 66, potrebbe essere dichiarato costituzionalmente illegittimo.

3. La disciplina costituzionale della perequazione danneggia gli enti territoriali del Sud. Le considerazioni finora svolte sul titolo V, parte II, della Costituzione e sulla legge delega n. 42 del 2009 riguardano il destino del federalismo fiscale sotto il profilo dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali. Va ora affrontato il tema della perequazione cui è dedicato l'art. 119 Cost., e cioè il riparto delle fonti di finanziamento tributario (e non) tra le regioni e tra gli enti locali nel rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà e nell'ottica del superamento degli squilibri economici e territoriali che caratterizzano il nostro Paese.

Al riguardo è noto che, fin dall'entrata in vigore del nuovo Titolo V, il problema più rilevante che in proposito si è posto all'interprete riguarda il significato da dare al combinato disposto del terzo e quarto comma dell'articolo 119 Cost.. Ricordo che tale articolo, nel terzo comma, indica quale parametro di perequazione il criterio – indubbiamente meno favorevole per le regioni e gli enti territoriali meno sviluppati – della “minore capacità fiscale per abitante” e, nel quarto comma, fissa la regola generale, conosciuta come regola di piena “autosufficienza finanziaria”, per la quale le risorse finanziarie indicate nello stesso articolo 119 “consentono ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite”.

Prima ancora che la legge delega entrasse in vigore, ho sempre ritenuto al riguardo che, nonostante che il criterio della minore capacità fiscale per abitante apparisse non idoneo a garantire ad ogni ente regionale e locale l'integrale finanziamento cui si riferisce il quarto comma, tuttavia tali due disposizioni non dovevano essere interpretate nel senso che debba sempre prevalere l'una o l'altra di esse. Nella mia ricostruzione dell'art. 119 il riferimento alla

minore capacità fiscale non doveva, in particolare, comportare il totale abbandono del principio redistributivo, fondato sul criterio del fabbisogno effettivo e posto, appunto, alla base della richiamata generale norma di chiusura del quarto comma. Doveva solo significare che la parametrizzazione ad un'entità tendenzialmente, ma non necessariamente, più ristretta e comunque differenziata, basata esclusivamente sulle basi imponibili, doveva valere solo per il finanziamento delle funzioni non essenziali, di quelle funzioni, cioè, che sono collegate a diritti che, pur essendo rilevanti, non possono tuttavia definirsi civili o sociali e, quindi, non devono essere garantiti con carattere di uniformità. E poteva anche essere accompagnata ad altri criteri, i quali o incentivassero la capacità fiscale medesima, come l'efficienza amministrativa e lo sforzo fiscale, ovvero compensassero, come la c.d. "fiscalità di vantaggio", la debolezza finanziaria che potrebbe conseguire dall'applicazione del criterio di capacità fiscale. La parametrizzazione al fabbisogno effettivo presupposta dal quarto comma doveva, invece, permanere per quanto riguarda i livelli essenziali dei diritti sociali e civili fissati dallo Stato ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettere *m*) e *p*) (e da valutare a costi *standard* a conclusione di una fase transitoria di "convergenza"). E ciò perché – sostenevo nel 2004 – dal punto di vista costituzionale e del buon senso politico la distribuzione delle risorse per finanziare la spesa per diritti essenziali rispondeva alla norma fondamentale dell'art. 3 Cost., che impone di assicurare, a parità di condizioni, uguale trattamento a tutti i cittadini della Repubblica, in qualunque zona del paese risiedano. Non poteva esservi dubbio infatti che, almeno per questi diritti, tale principio fondamentale dovesse prevalere su quello della minore capacità fiscale previsto dall'art. 119, terzo comma, Cost. e dovesse dare, così, una specifica valenza applicativa al quarto comma dell'art. 119 medesimo.

Una siffatta interpretazione – fondata, nella sostanza, sulla distinzione tra servizi essenziali (e funzioni fondamentali), da finanziare in modo uniforme, e servizi non essenziali, da finanziare in modo differenziato secondo il criterio della (minore) capacità fiscale – mi sembra sia stata accolta dall'art. 9 della legge delega. Ne è derivata, peraltro, una disciplina ancora abbastanza generale, contenuta nell'art. 11 del d.lgs. n. 68 del 2011, non del tutto soddisfacente. E ciò per le seguenti ragioni.

Ai sensi dell'art. 9, il sistema di riparto perequativo regionale dovrebbe essere, in linea di massima, il seguente. Quanto al finanziamento dei servizi essenziali – e cioè al finanziamento delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lettera *m*) Cost., delle funzioni fondamentali degli enti locali di cui alla lettera *p*) dello stesso secondo comma e del trasporto pubblico locale – le aliquote dei tributi e delle compartecipa-

zioni ad esso destinati sono determinate dallo Stato al livello minimo sufficiente ad assicurare, con il relativo gettito, la piena copertura del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali di detti servizi e funzioni valutati in una sola regione (la più ricca). La conseguenza dell'applicazione di tale sistema è che il ricorso al fondo di perequazione è ovviamente precluso alla regione più ricca e resta limitato alla copertura delle differenze a favore delle altre regioni che, essendo meno ricche, hanno un gettito insufficiente. Tale fondo, in particolare, deve colmare la differenza tra l'effettivo fabbisogno calcolato a costi *standard* e il gettito regionale dei tributi destinati al finanziamento dei richiamati servizi essenziali e funzioni fondamentali (il c.d. residuo fiscale).

Quanto al finanziamento dei servizi non essenziali, anche qui le regioni con maggiore capacità fiscale rispetto alla media nazionale non attingono al fondo di perequazione e, quindi, non ricevono risorse per tale via. Quelle con minore capacità fiscale partecipano, invece, al fondo per ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante rispetto al gettito medio nazionale (e non rispetto al fabbisogno effettivo). Trattandosi di una differenza tra il gettito per abitante e il gettito medio nazionale, si capisce però che l'abitante della regione "povera" è svantaggiato rispetto a quello della regione "ricca", perché il riparto del fondo è fatto avendo come parametro la "media" e non l'effettivo costo del servizio. In altri termini, il fatto che a formare la media partecipino le stesse regioni "povere" comporta l'abbassamento della media stessa e, conseguentemente, produce un parametro di riparto che sicuramente è meno favorevole del parametro pieno (non medio) della regione più ricca.

È evidente che questo trattamento differenziato dei servizi in ragione del loro carattere essenziale o meno è l'effetto di una precisa, apprezzabile scelta del legislatore diretta a privilegiare la spesa sociale in un contesto di federalismo fiscale cooperativo, rispettoso dei principi di uguaglianza e solidarietà ed a perseguire l'obiettivo dell'"integrale finanziamento delle funzioni" fissato dal richiamato quarto comma dell'art. 119 Cost.. Le spese sostenute per i servizi essenziali costituiscono, infatti, l'85/90% delle spese complessive e, pertanto, il criterio di uniformità si presenta di amplissima applicazione. È pur vero, però, che il restante 10/15%, rispondente al criterio meno favorevole della capacità fiscale per abitante, riguarda servizi che, seppur non essenziali, attengono allo sviluppo economico e interessano, perciò, proprio quelle regioni (e quegli enti locali) del Sud e delle zone meno sviluppate che dovrebbero essere incentivati a raggiungere – sia pure entro un ragionevole lasso di tempo – gli stessi livelli di crescita delle altre regioni (e degli altri enti). Da questo punto di vista, perciò, la perequazione in ragione della minore capacità fiscale li svantaggia fortemente, non essendo sufficiente ad evitare questo effetto negativo la generica disposizione dell'art. 9, c. 1, lettera *b*), della legge dele-

ga, la quale cripticamente fa riferimento al criterio di “adeguatezza” per individuare l’entità della “riduzione delle differenze tra i territori con minore capacità fiscale per abitante”.

Tutto sta, quindi, a vedere se questo *handicap* possa essere compensato con la c.d. “fiscalità di vantaggio” o di “sviluppo”.

A questo punto, però, i problemi di attuazione di un federalismo fiscale cooperativo si complicano, perché l’utilizzo dello strumento della fiscalità di vantaggio implica necessariamente il superamento degli ostacoli che a tale tipo di incentivazione sono frapposti dalla normativa europea in tema di aiuti di Stato, come interpretata dalla giurisprudenza della Corte europea di giustizia. Il tema della fiscalità di vantaggio, in altri termini, viene ad incrociarsi con quello dei limiti di applicabilità degli aiuti di Stato e presuppone, perciò, la risposta ad alcuni interrogativi di carattere generale che solo in questi ultimi anni la dottrina ha iniziato a porsi in termini sistematici. Si tratta, in particolare, di accertare se nella specie la fiscalità di vantaggio possa, per il diritto dell’U.e., essere realmente praticata dal legislatore nazionale (delegato o meno) e, in caso positivo, entro quali limiti essa sia realizzabile ai fini di riequilibrare il differenziato regime di perequazione escogitato dal legislatore delegante.

È questo un tema che pone problemi molto delicati, che si estendono anche alla perequazione municipale, dalla cui soluzione – considerata l’attuale debolezza dell’impalcatura fiscale complessiva – dipende in gran parte la realizzazione di un progetto federalista perequativo che non mortifichi il sud del paese.

4. Il disegno di legge governativo di modifica del titolo V, parte II, Cost. e la possibile definitiva soppressione dell’autonomia tributaria in senso stretto. Veniamo ora ad esaminare gli effetti sull’autonomia finanziaria delle proposte governative di riforma del titolo V, parte II. Non torno invece a trattare della perequazione perché l’art. 119 che la disciplina non è stato toccato, almeno per ora, dal progetto di riforma e quindi presenta gli stessi aspetti, positivi e negativi, che ho precedentemente messo in luce. La mia opinione è che tali proposte peggiorerebbero la descritta già carente disciplina dell’autonomia tributaria regionale e locale decretandone la definitiva soppressione.

Esse prevedono, innanzitutto, che gli enti sub-statali stabiliscono i tributi esclusivamente secondo “quanto disposto dalla legge dello Stato ai fini del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” e non, com’è ora nel testo vigente, “secondo i principi [fondamentali] di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” stabiliti dallo Stato. Interven-

gono, poi, sull'art. 117, allargando – come da tutti richiesto – l'elenco delle competenze legislative esclusive dello Stato, ma anche eliminando la competenza concorrente e riconducendo la materia del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario alla competenza statale esclusiva, senza cancellare però il carattere residuale della competenza legislativa della regione. Nel contempo, non tralasciano di sottolineare e specificare che il contenuto essenziale della potestà legislativa regionale è dato “dall'interesse regionale alla pianificazione e alla dotazione infrastrutturale del territorio regionale e alla mobilità al suo interno, all'organizzazione dei servizi alle imprese, dei servizi sociali e sanitari e dei servizi scolastici nonché dell'istruzione e la formazione professionale”.

Se questo è e rimarrà per le grandi linee il quadro normativo del nuovo federalismo fiscale proposto dal Governo, viene spontaneo in secondo luogo farsi una serie di domande: se la competenza legislativa primaria della regione resta residuale e, perciò, le materie non ricomprese tra quelle di competenza statale devono restare di sua esclusiva competenza, che senso ha la successiva specificazione ora ricordata, fatta in un nuovo comma dell'art. 117, secondo cui la regione, nell'esercizio della sua potestà residuale, deve pur sempre avere riguardo solo all'interesse regionale relativo ai servizi e valori di rilevanza territoriale? Questa specificazione costituisce, in altri termini, un ulteriore restringimento della competenza primaria regionale, nel senso che anche la potestà legislativa della regione non è del tutto residuale e, comunque, deve riguardare solo quelle “sue” materie aventi per oggetto la tutela (“salvaguardia”) di interessi ritenuti di stretta pertinenza regionale? Ha forse ragione, da questo punto di vista, chi sostiene che si dovrebbe parlare più di marginalità della potestà legislativa delle regioni che di residualità?

Sul punto dell'autonomia tributaria viene soprattutto da domandarsi: come si interpreta il c. 2 dell'art. 119, secondo cui i tributi propri non sono più stabiliti (ed applicati) dai comuni, dalle città metropolitane e dalle regioni “secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”, ma secondo quanto disposto direttamente dalla legge dello Stato ai fini di detto coordinamento? E come si interpreta, ancora, il c. 2 lett. e) dell'art. 117, che, a seguito dell'eliminazione del vigente c. 3, attribuisce alla potestà legislativa statale “tutto il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” e non solo la fissazione dei principi fondamentali di coordinamento?

E ancora: può ritenersi che le regioni mantengono la loro attuale (seppur scarsa) autonomia tributaria nel senso che esse possono continuare a stabilire i loro tributi propri nel solo rispetto dei principi fondamentali fissati dallo Stato (come – si è visto – consente ora il testo vigente dell'art. 119 pur nel-

l'esistenza del divieto della doppia imposizione) e non, volta per volta, previo il coordinamento dello stesso Stato (come sembra vogliano letteralmente i richiamati artt. 117, lett. e) e 119, c. 2)? In altri termini, la previsione del mero coordinamento statale del sistema tributario può interpretarsi nel senso che le regioni avrebbero pur sempre, ai sensi della legge n. 42 del 2009, un margine di autonomia tributaria piena nel senso sopra indicato?

Se la risposta a questa lunga sfilza di interrogativi fosse, come temo, nel senso (negativo) che ogni tributo proprio della regione dev'essere, comunque "derivato" e cioè sempre stabilito da una legge statale e solo istituito da una legge regionale, ciò significherebbe fare un significativo passo indietro a prima della riforma del 2001. Significherebbe, cioè, che, quantomeno ai fini tributari, si reintrodurrebbe la superata regola della gerarchia delle fonti in luogo di quella di competenza stabilita dall'art. 114 Cost.: nello stabilire il tributo verrebbe, prima, la legge statale, poi, quella regionale, anche quando il potere legislativo di imposizione sarebbe coperto dal principio di continenza, ossia dal principio secondo cui la competenza legislativa tributaria della regione va esercitata con riferimento solo alle materie e alle funzioni ad essa attribuite.

Se fosse così, accadrebbe, ad esempio, che una regione a "vocazione turistica" non avrebbe più l'illustrato potere normativo – che la Corte costituzionale gli ha sempre riconosciuto – di stabilire e istituire essa stessa, senza la mediazione dello Stato, un tributo proprio in senso stretto (un tributo cioè non previsto dalla legge statale) riguardo a una materia-presupposto rientrante nella sfera delle sue competenze. È questo il caso, ad esempio, del tributo (locale) di soggiorno che colpisce i non residenti che fruiscono dei servizi comunali. Una volta entrate in vigore queste nuove disposizioni, anche l'istituzione di un siffatto tributo da parte di un comune dovrebbe essere autorizzata da una legge statale?

Data la grave crisi economico-finanziaria che il Paese attraversa, si può certo capire una ricentralizzazione nello Stato della potestà legislativa in materia finanziaria, ma la completa soppressione, a livello costituzionale, di ogni potestà primaria delle regioni in materia fiscale sembra, in verità, non solo in controtendenza con gli ordinamenti della maggior parte dei paesi occidentali, ma anche non coerente con i principi di autonomia, del beneficio, dell'*accountability*, della controprestazione e del c.d. doppio dividendo.

5. Conclusioni. Un dato di fondo emerge dall'analisi finora svolta: le proposte governative di modifica delle norme costituzionali sul federalismo fiscale, le integrazioni degli artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. sul pareggio di bilancio, nonché la legge rinforzata attuativa di queste ultime aumentano in modo rilevante e definitivo i vincoli che il legislatore statale può unilateralmente

imporre sulle entrate e sulla spesa degli enti territoriali in nome dell'“unità giuridica o economica della Repubblica” e della “realizzazione di riforme economico-sociali di interesse nazionale”. Il che non è in via di principio disdicevole. L'estensione di questi vincoli dà, però, l'impressione che si stia andando oltre un semplice adeguamento dell'assetto costituzionale della forma di Stato alle esigenze della crisi economico-finanziaria. È come se si fosse messo in moto un irreversibile processo, in termini politico-culturali, inverso rispetto al seppur opinabile modello di federalismo fiscale che era alla base, nel 2001, del Titolo V, parte II, della Costituzione come attuato dalla legge n. 42 del 2009.

Siamo tutti d'accordo nel ritenere che la riforma costituzionale del 2001 non ha risposto alle generali aspettative e richiede, perciò, interventi del legislatore anche costituzionale nell'ottica di una maggiore centralizzazione e di superamento della descritta *defaillance* dell'assetto federalista. Deve, però, tenersi anche conto che tale riforma ha avuto, in termini generali, quantomeno il pregio di essere finalizzata ad aumentare il tasso di attuazione concreta dei principi costituzionali di democrazia e di autonomia, tra loro inscindibilmente connessi, e dei loro corollari di sussidiarietà e *accountability*.

Questi principi – che sono innegabilmente alla base del federalismo cooperativo e solidaristico caratterizzante la nostra forma di Stato – vogliono che i cittadini amministrati siano posti in grado di controllare, indirizzare e giudicare l'operato dei loro amministratori per quanto riguarda le decisioni di spesa e di entrata assunte nella propria sfera di autonomia, mantenendo alla legge statale il potere di fissare i principi fondamentali di coordinamento, i tetti di spesa e le norme di armonizzazione dei bilanci pubblici, ma non anche il potere di eliminare la attuale, seppur ridotta, autonomia tributaria degli enti locali e di stabilire essi, in via esclusiva, specifiche e assorbenti norme di dettaglio fortemente limitative dell'autonomia finanziaria dal lato anche della spesa.

Gli interventi sulle autonomie effettuati e da effettuare erano inevitabili. Sono la loro forte incidenza sull'autonomia finanziaria (in ambedue le componenti della spesa e dell'entrata) e le modalità dettagliate di tale incidenza che appaiono, invece, discutibili e disarmoniche rispetto all'ideale modello di un federalismo fiscale improntato ai principi di autonomia e solidarietà. È come se si volesse ridurre al minimo l'autonomia finanziaria degli enti territoriali lasciando ai margini i principi cardine del federalismo fiscale e rimettendo, in ogni caso, il riparto delle risorse a complesse e articolate procedure concertative.

Se si vuole evitare o quantomeno attutire ciò, non rimane che accettare quelle proposte avanzate dalla più qualificata dottrina, dirette, da una parte, a mantenere, nel rispetto del divieto della doppia imposizione sullo stesso pre-

supposto, un'autonomia tributaria degli enti territoriali che sia funzionale al libero esercizio della loro autonomia politica e, dall'altra, a semplificare radicalmente l'attuale quadro normativo attraverso l'eliminazione di analitici, dettagliati vincoli sulla finanza locale. Dovrebbero essere mantenuti solo i due principali: un primo vincolo "di flusso", legato ad un indebitamento netto, da calcolarsi in termini di compatibilità con gli obblighi europei; un secondo di *stock*, che guarda cioè al debito pro-capite o al debito rapportato alla parte corrente del bilancio. In tal modo, il legislatore stabilirebbe due soli obiettivi, lasciando che gli enti territoriali li raggiungano in piena autonomia.

Può sembrare un'impresa ardua, ma non è certo più difficile che imporre un'austerità e un centralismo che stanno minando la struttura socio-economica e la competitività futura del nostro Paese. Viene il sospetto che questo ritorno alla finanza derivata sia giustificato non tanto da un orientamento politico contrario e alternativo ai principi costituzionali di autonomia e sussidiarietà, quanto dalla sfiducia nella classe dirigente degli enti territoriali, dalla incapacità di porre rimedio sia alla loro inefficienza amministrativa sia alla corruzione che si annida anche in essi. Non vorrei che – come spesso è accaduto nel nostro Paese – dietro a questa rinuncia ad un coerente disegno autonomista si nasconda una, forse più comoda, fuga in avanti.

Uno spunto di riflessione: leggi – sentenza?

DOTT. MARIO CICALA

Presidente della sezione tributaria della Corte di Cassazione
Presidente della Commissione tributaria regionale della Toscana

Viviamo un momento storico in cui le sentenze assumono un ruolo trainante nella formazione del diritto, tanto che – sia pure con una qualche forzatura – si può asserire che vi sono sentenze che tengono le veci delle leggi, che hanno effetti sociali pari se maggiori di quelli prodotti da una legge. Per converso, assistiamo alla promulgazione di disposizioni di legge la cui funzione, almeno nella intenzione di chi le ha redatte, è di ribaltare uno specifico indirizzo giurisprudenziale; tanto che si può qui parlare, in certo senso, di “leggi-sentenza”.

Anche se, a volte, accade che il risultato perseguito dal redattore della norma non venga raggiunto, che la giurisprudenza sfugga al suggerimento del legislatore affermando che la “*intentio legislatoris*”, cioè l’intento delle persone fisiche cui si deve la scrittura della norma, non si è tradotto in una corrispondente “*voluntas legis*”, cioè che il significato oggettivo della disposizione, inquadrata nell’insieme del sistema non corrisponda all’obiettivo pratico, spesso minuto, che il soggetto che ha redatto la norma aveva in mente.

L’interprete ed in primis la Corte di Cassazione si trova così di fronte a nuove impreviste difficoltà; ad esempio: stabilire quale sia il significato reale della norma che – secondo la Agenzia delle entrate – avrebbe resuscitato, a taluni fini tributari e previdenziali, società ormai defunte. Mi riferisco all’art. 28 del d.lgs. delegato n. 175 del 2014 intitolato “alla semplificazione fiscale” (e la circostanza che simile disposizione sia inserita in un testo legislativo delegato suscita ulteriori incertezze, stante il sospetto di violazione della legge delegante).

Ricordo, in proposito, che il quarto comma dell’art. 28 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 recita “*ai soli fini della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l’estinzione della società di cui all’articolo 2495 del c.c. ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del registro delle imprese*”.

La norma pone un complesso di interrogativi in riferimento alla “strana” situazione in cui viene a trovarsi un ente che sopravvive solo ai fini “*della validità e dell’efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi*”; posto che questa li-

mitata sopravvivenza di rapporti giuridici sembra possa trascinare con sé un insieme di ulteriori rapporti patrimoniali; relativi all'accantonamento di quelle somme che, all'esito della controversia, potrebbero dover essere versate al fisco ed alla utilizzazione di quelle che invece potrebbero esser restituite dal fisco.

Il più urgente problema è stato però costituito dalla applicazione o meno della norma ai fatti pregressi con il possibile risorgere di soggetti e rapporti che in precedenza si ritenevano estinti.

L'Agenzia delle entrate (probabile ispiratrice della norma) con circolare n. 31/e del 30 dicembre 2014 ha affermato (pag. 52): *“trattandosi di norma procedurale, si ritiene che la stessa trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto in commento”*.

La questione però è stata risolta in senso contrario all'opinione della Agenzia dalla sentenza della Cassazione n. 6743 del 2 aprile 2015 (seguita da numerose altre conformi)¹ secondo cui il c. 4 dell'art. 28 del d.lgs. n. 175 del 2014, reca disposizioni di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese e perciò non ha efficacia retroattiva; conseguentemente il differimento quinquennale (operante nei soli confronti dell'A.f. e degli altri enti creditori o di riscossione, indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495, c. 2, c.c. si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (richiesta che costituisce il presupposto del differimento) sia presentata nella vigenza di detto decreto legislativo (cioè il 13 dicembre 2014 o successivamente).

Un ulteriore esempio, che riguarda un settore molto specifico, è costituito dal comma 665, dell'art. 1 della l. 23 dicembre 2014, n. 190, secondo cui *“il termine di due anni per la presentazione della suddetta istanza è calcolato a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge 28 febbraio 2008, n. 31, di conversione del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248”* (l'individuazione del giorno di decorrenza del termine aveva dato luogo ad un contrasto all'interno della sezione tributaria della Cassazione, ora superato dalla disposizione di legge).

Per meglio chiarire la portata delle mie osservazioni riporto anche una piccola rassegna di tre sentenze della Corte di Cassazione con in nota a cia-

¹ La tesi è implicitamente accolta in numerose sentenze che non hanno espressamente affrontato il problema ma hanno individuato la data di estinzione della società in quella della richiesta di cancellazione dal registro delle imprese senza applicare la proroga di 5 anni (si veda, ad esempio, la sentenza n. 4869 dell'11 marzo 2015).

scuna il testo della norma che probabilmente ha inteso modificare quell'indirizzo giurisprudenziale.

E faccio mio il giudizio del Presidente del Consiglio di Stato Alessandro Pajno secondo cui assistiamo ad una "turbolenza e fibrillazione normativa". E la crisi di qualità della legislazione si manifesta sia con un abnorme inflazione normativa sia con la scarsa chiarezza, la contraddittorietà, il difetto di generalità e astrattezza delle regole, con le conseguenti incertezze nella loro applicazione.

Si presume che il valore di un bene determinato ai fini della imposta sui trasferimenti sia utilizzabile anche ai fini delle imposte sui redditi?

IRPEF – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Plusvalenza da cessione d'azienda – Valore dell'avviamento determinato ai fini dell'imposta di registro – Carattere vincolante per l'A.f. – Sussistenza – Conseguenze – Presunzione di corrispondenza tra tale valore e il prezzo reale – Prova contraria a carico del contribuente. (Cass., Sez. V trib., Sent. n. 19622 dell'1 ottobre 2015. Pres. Piccininni – Rel. Cirillo).

In tema di accertamento, ai fini irpef, delle plusvalenze patrimoniali realizzate a seguito di cessione di azienda, il valore dell'avviamento, determinato in via definitiva ai fini dell'imposta di registro, assume carattere vincolante per l'A.f.. Ne consegue che può legittimamente presumersi la corrispondenza di tale valore con il prezzo reale, spettando, invece, al contribuente la prova del diverso valore in applicazione di un minor coefficiente legale di calcolo, sempre che si tratti di dati rigorosamente dimostrativi e fondati su riscontri obiettivi.

Nota. La sentenza in rassegna rispecchia una giurisprudenza in passato pacifica che ora deve fare i conti con il d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (emesso in base alla legge 11 marzo 2014, n. 23, con la quale è stata conferita delega al governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita e, in particolare, l'art. 12 con il quale il governo è delegato ad introdurre norme per ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni degli organismi internazionali e dell'U.e.); l'art. 5 del decreto n. 147 del 2015 (disposizioni in materia di costi *black list* e di valore normale) contiene il seguente comma: "3. Gli articoli 58, 68, 85 e 86 del *tuir*, appro-

vato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, e gli articoli 5, 5 bis, 6 e 7 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro di cui al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347".

Intorno al transfer prancing domestico.

IRES – Determinazione – In genere – Transfer prancing – Applicabilità ai rapporti fra imprese dello stesso gruppo tutte domiciliate in Italia. (Cass., Sez. VI-V Trib., Sent. n. 11844 del 22 giugno 2015. Pres. e Rel. Cicala).

La corretta quantificazione delle spese detraibili, richiede, in caso di transfer prancing, che valutazione dei beni e dei servizi trasferiti avvenga in coerenza alla disciplina di carattere generale enunciata nell'art. 9 del d.p.r. n. 917 del 1986; e questo principio trova applicazione anche in caso di transfer prancing interno cioè di rapporti fra società operanti in Italia e anche ove le società siano soggette al medesimo regime fiscale.

Nota. La sentenza trae sostegno ed argomento da quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte (vedi da ultimo la sentenza n. 17955 del 24 luglio 2013), secondo cui per la valutazione a fini fiscali delle manovre sui prezzi di trasferimento interni, costituenti il cd. "transfer prancing domestico", va applicato il principio, avente valore generale, stabilito dall'art. 9 del d.p.r. n. 917 del 1986, che non ha soltanto valore contabile e che impone, quale criterio valutativo, il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi, presi in considerazione dal contribuente. Ciò in applicazione del divieto di abuso del diritto, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere agevolazioni o risparmi d'imposta, in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Tale principio, da un lato, trova fondamento in radici comunitarie a salvaguardia delle risorse proprie dell'U.e. e nei principi costituzionali di capacità contributiva e imposizione progressiva; dall'altro, non contrasta con il principio della riserva di legge, traducendosi nel disconoscimento di effetti abusivi di negozi posti in essere allo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Tra tali operazioni rientrano le manovre sui prezzi di trasferimento interni, motivate dalla convenienza in ambito nazionale di tra-

sferire la materia imponibile, agendo sui prezzi negoziati per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi intercompany (cfr. anche la sent. n. 7716 del 27 marzo 2013).

Il transfer pricing internazionale ha invece una specifica disciplina legale applicata solo per analogia o attraverso il principio dell'abuso di diritto al transfer pricing domestico e quindi (sentenza n. 18392 del 18 settembre 2015): in tema di determinazione del reddito d'impresa, la normativa di cui all'art. 76, comma 5, del d.p.r. n. 917 del 1986 (ora 110, comma 7), non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzata alla repressione del fenomeno economico del "transfer pricing" in sé considerato, sicché la prova gravante sull'A.f. non riguarda la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, incombendo, invece, sul contribuente, giusta le regole ordinarie di vicinanza della prova *ex art. 2697 c.c.* ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua di quanto specificamente previsto dall'art. 9, c. 3, del menzionato decreto.

Per quanto riguarda il transfer pricing domestico si veda però ora il decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, il cui art. 5 (disposizioni in materia di costi black list e di valore normale) contiene il seguente comma: "*la disposizione di cui all'articolo 110, c. 7, del testo unico delle imposte sui redditi si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato*". Ed anche questo mi pare un esempio di "legge-sentenza", con tutte le incertezze che l'operazione normativa determina.

Determinazione della rendita catastale e valutazione dei beni accessori – gli "imbullonati" – il legislatore oscilla.

ACCATASTAMENTO degli immobili – Immobili a destinazione speciale o particolare – Componenti collegate – Computo. (Cass., Sez. VI-V Trib., Sent. n. 3166 del 18 febbraio 2015. Pres. Cicala – Rel. Perrino).

In virtù della combinazione della normativa fiscale e di quella codicistica, tutte le componenti che contribuiscono in via ordinaria ad assicurare, ad una unità immobiliare, una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo, sono da considerare elementi idonei a descrivere l'unità stessa ed influenti rispetto alla quantificazione della relativa rendita catastale, come da ultimo confermato dalla norma d'interpretazione autentica contenuta nel

comma 244 dell'art. 1 l. 190 del 2014 (perciò viene respinto il ricorso avverso l'attribuzione di rendita catastale ad una fonderia calcolando anche il valore del carroponete, dell'impianto aereazione dei forni, l'impianto di colata).

Nota. La sentenza si era pronunciata anche su una norma, piuttosto curiosa inserita nella “legge di stabilità” 2015.

5.– *Le soluzioni emerse in giurisprudenza hanno rinvenuto da ultimo conferma nel comma 244 dell'art. 1 della l. 23 dicembre 2014, n. 190, secondo cui «nelle more dell'attuazione delle disposizioni relative alla revisione della disciplina del sistema estimativo del catasto dei fabbricati, di cui all'art. 2 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'art. 10 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni, si applica secondo le istruzioni di cui alla circolare dell'Agenzia del territorio n. 6 del 30 novembre 2012, concernente la «determinazione della rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare: profili tecnico-estimativi». 5.2.– La circolare richiamata, difatti, chiarisce, per quanto d'interesse, dopo aver citato esemplificativamente giustappunto anche il carroponete, del quale si discute nell'odierno giudizio, che «parimenti, sono incluse nella stima anche quelle componenti impiantistiche presenti nell'unità immobiliare che contribuiscono ad assicurare alla stessa una autonomia funzionale e reddituale, stabile nel tempo, ovvero risultino essenziali per caratterizzarne la destinazione (ad esempio i grandi trasformatori)». 5.3.– Il tratto qualificante è stato dunque definitivamente fissato nella stabilità funzionale, accompagnata a quella fisica, anche nel tempo. 6.– Il motivo è allora infondato, emergendo dalla sentenza impugnata l'accertamento in fatto, non adeguatamente contestato e conforme a diritto, che immobile e macchinari costituivano un bene complesso, ossia un bene distinto dai propri singoli componenti: statuisce sul punto il giudice d'appello che «...ci si trova di fronte ... ad una struttura immobiliare costruita “intorno” agli impianti per la specifica attività industriale». Il che evidenzia la sussistenza e della stabilità funzionale, e di quella fisica, anche nel tempo.*

Si tratta di una norma che la recentissima sentenza della Cassazione n. 3618 del 24 febbraio 2016 (presidente e relatore Chindemi) ha qualificata “anomala” e ha bollata scrivendo che essa “presenta evidenti profili di incostituzionalità in quanto rinvia, ai fini della applicazione di una normativa alle istruzioni di una circolare ministeriale, emanata da una delle parti del giudizio”.

Ecco però che nella legge di stabilità 2016 n. 208/2015, il comma 21 dell'art. 1 detta una disposizione che sembra derogare alla norma della analoga legge del 2015 in particolare escludendo (si suole affermare) dai calcoli dei valori posti a base della rendita catastale i così detti "imbullonati".

Recita la norma: "21. A decorrere dal 1 gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo. 22. A decorrere dal 1 gennaio 2016, gli intestatari catastali degli immobili di cui al comma 21 possono presentare atti di aggiornamento ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti nel rispetto dei criteri di cui al medesimo comma 21. 23. Limitatamente all'anno di imposizione 2016, in deroga all'articolo 13, comma 4, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214, per gli atti di aggiornamento di cui al comma 22 presentati entro il 15 giugno 2016 le rendite catastali rideterminate hanno effetto dal 1 gennaio 2016. 24. Entro il 30 settembre 2016, l'A.e. comunica al Mef, con riferimento agli atti di aggiornamento di cui al comma 23, i dati relativi, per ciascuna unità immobiliare, alle rendite proposte e a quelle già iscritte in catasto dal 1 gennaio 2016".

Resta da vedere se gli (eventuali) sviluppi giurisprudenziali saranno conformi all'intenzione di chi ha ispirato la norma. È estremamente probabile che la Amministrazione accolga l'interpretazione più vicina a tale intenzione, e gradita dai contribuenti, e quindi non dovrebbe sorgere un contenzioso almeno fra Agenzia e contribuenti; potrebbero però scendere in lizza le amministrazioni comunali, seccate di vedere diminuite le rendite catastali fonte di imposta, esercitando il potere di impugnativa degli atti catastali loro riconosciuto dalla recente sentenza delle Sezioni Unite n. 15203 del 21 luglio 2015; oppure quello di applicare le imposte locali tenendo conto della reale natura dell'immobile (e dell'uso cui è adibito), disattendendo le indicazioni catastali così come consentito dalla sentenza della quinta sezione civile della Cassazione n. 1704 del 29 gennaio 2016.

Spunti in tema di “accertamento parziale” e “accertamenti ordinari”

PROF. AVV. GUGLIELMO FRANSONI

Ordinario di diritto tributario nell'Università degli Studi di Foggia

SOMMARIO:

1. Il dubbio originario: la successione delle norme come criterio interpretativo. 2. La possibilità di affermare la contrapposizione fra “accertamenti ordinari” e “accertamenti parziali”. 3. La necessità di superare quella contrapposizione. 4. La compatibilità di questa disposizione con le disposizioni vigenti.

1. Il dubbio originario: la successione delle norme come criterio interpretativo. Nel nostro ordinamento esistono disposizioni che specificano che taluni atti (genericamente) riconducibili alla funzione di “controllo” possono essere emessi “senza pregiudizio dell’azione accertatrice”.

Esse si affiancano alla regola secondo cui, una volta emesso un avviso di accertamento, è possibile procedere alla sua integrazione o modifica solo in caso di “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi”.

In astratto (e, come spero di dimostrare, anche nella realtà normativa), fra le due disposizioni non vi è alcun contrasto.

Detto altrimenti, sul piano della pura logica non vi è alcuna incoerenza fra l’affermazione che gli atti della funzione di controllo non esauriscono l’attività di accertamento (e questo costituirebbe il contenuto specifico della regola per cui taluni atti sono emanati senza “pregiudizio dell’ulteriore azione accertatrice”) e quella secondo cui l’ulteriore attività di accertamento può svolgersi legittimamente solo in presenza di “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi”. Un sistema fondato sulla contemporanea applicazione di entrambe le regole non presenta alcuna contraddizione. Anzi, per le ragioni di cui dirò fra breve, la seconda può anche considerarsi diretta e necessaria conseguenza della prima.

Tuttavia, nel nostro sistema, la seconda regola (quella recata dall’art. 43, u.c., del d.p.r. n. 600 del 1973) ha un’anzianità maggiore, cosicché, quando è stata introdotta la prima (contenuta nell’art. 41 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973) è stato per molti naturale pensare che la nuova regola avesse una funzione ovviamente derogatoria.

Occorre dire, in verità, che tale conclusione era facilitata e indotta anche da un duplice ordine di ragioni.

La prima è che l'intento del legislatore storico, nel momento in cui introdusse l'art. 41 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973, era esattamente quello di "ampliare" i poteri dell'Amministrazione finanziaria e di rendere evidente che alla stessa sarebbe stato consentito fare ciò che, prima, le era precluso.

La seconda è che, anteriormente all'introduzione dell'art. 41 *bis*, le esigenze di tutela del contribuente conducevano a interpretazioni e a concettualizzazioni in cui era data prevalenza alla esatta individuazione dei presupposti (oggettivi e temporali) per l'esercizio del potere, ciò che aveva condotto a nozioni quali, appunto, quella dell'accertamento "globale e unitario".

È evidente, tuttavia, che entrambi i fattori hanno un valore interpretativo molto limitato.

L'intento legislativo ha scarso peso, innanzi tutto, da un punto di vista generale, in quanto, qualunque sia il valore che si voglia dare a questo elemento, esso può tutt'al più rilevare solo per le finalità che ne stanno alla base, non per la "realtà" che esso presuppone. Detto altrimenti, si può forse valorizzare, nell'individuazione della *ratio* dell'art. 41 *bis*, l'intento del legislatore di rendere più spedita l'azione accertatrice, ma non è dato da ciò ricavare alcun elemento per l'interpretazione del sistema *quo ante*, ossia quello che il legislatore ha, giustamente o meno, presupposto.

Peraltro, l'intento legislativo ha scarso valore nel settore della legislazione tributaria, dove alcune intenzioni hanno più la funzione di "proclami" volti a rappresentare l'immagine che il legislatore vuole dare di sé, piuttosto che il reale e concreto effetto che i suoi atti hanno sul piano normativo.

Ha, poi, un limitato valore interpretativo la concettualizzazione del sistema prevalente nel momento dell'introduzione dell'art. 41 *bis*, in quanto, giusta o errata che fosse, essa non può condizionare l'interpretazione del sistema anche dopo l'entrata in vigore della nuova norma. Né, tanto meno, si può continuare a presupporre la perdurante validità di quella concettualizzazione anche quando, per un verso, si sono moltiplicate le ipotesi di atti di controllo emanati "senza pregiudizio" dell'attività accertatrice; per altro verso, l'interpretazione giurisprudenziale delle regole non si è certamente mossa nel senso di preservarne la validità e, infine e per un ultimo verso, la tutela del contribuente risulta, oggi, affidata essenzialmente a "clausole generali" (correttezza, partecipazione, consensualità) sull'esercizio del potere, piuttosto che a puntuali predeterminazioni delle condizioni di esercizio.

2 La possibilità di affermare la contrapposizione fra "accertamenti ordinari" e "accertamenti parziali". D'altra parte, la bontà di ogni teoria si misura sulla sua capacità di spiegare la realtà e la distinzione fra "accertamenti ordinari" e "accertamenti parziali" in tanto è legittima, in quanto ad es-

sa possa farsi corrispondere un'effettiva distinzione nei concetti giuridici intesi come "sintesi" verbali di discipline normative.

Altrimenti detto, si deve dimostrare che gli accertamenti parziali, per quanto riguarda la loro integrazione o modifica in aumento, sono soggetti a una regola diversa da quella propria degli accertamenti ordinari in ragione di una diversità della loro disciplina.

E deve trattarsi di una diversità di disciplina che attiene a un profilo differente da quello relativo alla integrazione o modifica in aumento.

Se così non fosse, infatti, si cadrebbe in un circolo vizioso in quanto dalla non applicabilità dell'art. 43, u.c., si trarrebbe sia la nozione di accertamento ordinario (e, per converso, "parziale"), sia la conseguenza di tale nozione. Come dire che: sono accertamenti ordinari quelli cui si applica l'art. 43, u.c. e che, per effetto della qualifica di un accertamento come ordinario esso soggiace alla disciplina dell'art. 43, u.c..

Muovendo da questa esigenza logica, larga parte della dottrina si è affannata nel giusto tentativo di elaborare un'autonoma disciplina degli accertamenti parziali, che avrebbe costituito la premessa per giustificare il diverso regime degli stessi per quanto attiene all'integrazione e modificazione.

I tentativi (cui ha partecipato anche chi scrive) sono stati molteplici e sono pervenuti a soluzioni non prive di interessanti spunti e di una sufficiente plausibilità.

Nessuno di essi, tuttavia, ha trovato riscontro nel diritto vivente. E anche le differenze normative riscontrabili hanno dimostrato la loro evanescenza: prima, fra esse, quella recata dall'art. 5 *bis* del d.lgs. n. 218 del 1997, che sembrava presupporre una distinzione fra processi verbali di constatazione cui poteva far seguito un accertamento parziale e altri p.v.c.. Tale disposizione, apparsa senza grandi preoccupazioni sistematiche nel 2008 è poi scomparsa, con preoccupazioni sistematiche ancora minori, nel 2015.

Insomma, la possibilità di distinguere fra un accertamento parziale e un accertamento ordinario prima e indipendentemente dall'applicazione della regola sull'integrazione e modificazione non risulta solidamente giustificata, né i criteri identificativi sono mai apparsi univocamente determinati e/o largamente condivisi.

3. La necessità di superare quella contrapposizione. Dinanzi a un sistema che, per quanto si è detto, rende quantomeno ardua la giustificazione della distinzione fra accertamenti ordinari e accertamenti parziali, ci si deve chiedere se non sia possibile pensare di superare la distinzione seguendo una strada già autorevolmente indicata in dottrina.

Se prendiamo le mosse dall'art. 43, u.c., del d.p.r. n. 600 del 1973, si deve prendere atto che una lettura della disposizione scevra dai condizionamenti di cui si è detto conduce all'affermazione di una regola applicabile ad ogni tipo di accertamento.

La possibilità di integrare o modificare in aumento un accertamento solo a seguito della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" esprime l'esigenza che l'Amministrazione, nel momento in cui esercita il potere accertativo, utilizzi tutti gli elementi di fatto di cui dispone, cosicché sia possibile procedere a un nuovo accertamento in base a ulteriori elementi, ma non in forza di quelli già disponibili anteriormente e, per qualsivoglia motivo, non utilizzati.

Da questa disposizione non è dato, viceversa, ricavare (almeno in via immediata) anche l'ulteriore prescrizione secondo la quale l'Amministrazione dovrebbe attendere l'acquisizione di tutti i dati di fatto possibili prima di procedere all'accertamento, in quanto vi sarebbe la preferenza ordinamentale per un unico atto di accertamento involgente la globale posizione del contribuente.

La prescrizione di un accertamento che valorizzi l'interesse delle informazioni acquisite in ciascun momento (e ritenute rilevanti) e quella di un accertamento che si fondi sulla totalità dei dati acquisibili riflettono concezioni molto diverse dell'attività di accertamento.

La prima si ricava pienamente dalla disposizione in esame; la seconda richiede un momento assiologico ulteriore, cioè l'assunzione, a base della disciplina dell'accertamento, di un ordine di valori che tuttavia non trova riscontro nel tessuto normativo e nell'esperienza giurisprudenziale.

Non tanto perché in alcune previsioni normative e in talune prospettive giurisprudenziali si manifesta una minore sensibilità alla tutela del contribuente, quanto perché, come si è detto, negli ultimi anni quella tutela è stata rinvenuta sul piano delle regole generali del procedimento: nelle prescrizioni di obblighi di buona fede, correttezza e collaborazione; nella elevazione a principio generale del diritto al contraddittorio ecc..

Tali obblighi e principi, peraltro, si coniugano perfettamente con l'esigenza dell'utilizzo integrale delle informazioni acquisite in ciascuna fase dell'attività di controllo. Sarebbe certamente contrario ai principi di buona fede, correttezza e collaborazione che l'Amministrazione procedesse all'accertamento senza utilizzare la totalità delle informazioni in suo possesso e, anzi, con la deliberata (tacita) riserva di utilizzarle successivamente. In una simile condizione, il contraddittorio non sarebbe neppure pensabile, oltre che gravemente viziato per violazione degli obblighi suddetti. Le fasi di accertamento con adesione, reclamo-mediazione, conciliazione giudiziale evidentemente presuppongono la valutazione di tutti gli elementi disponibili.

Si può forse dire di più. Ossia che, per l'opera dei principi e delle regole predette, la circostanza che l'ufficio proceda dapprima a sollecitare il contraddittorio, poi ad elevare l'accertamento e, infine, a svolgere la fase dell'accertamento con adesione sulla base di taluni soltanto degli elementi di fatto acquisiti fino a quel momento, non costituisce una violazione di tali norme, quanto, piuttosto, deve essere considerata quale implicita valutazione di irrilevanza degli ulteriori elementi trascurati.

Con la conseguenza che il primo accertamento (fondato su una parte soltanto degli elementi disponibili) è certamente valido e il secondo (ove fondato sugli elementi già disponibili) non tanto è precluso in assoluto, quanto piuttosto richiede di essere adeguatamente motivato, occorrendo giustificare perché gli elementi originariamente scartati dagli accertatori, sarebbero divenuti, poi, la base per tale nuovo accertamento. E siffatta giustificazione può rinvenirsi solo nella "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" idonei a lumeggiare diversamente quelli precedentemente acquisiti, ma inizialmente considerati non pertinenti.

Val quanto dire che la regola stessa della integrabilità e modificabilità dell'accertamento solo in dipendenza della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi risulta, in questa prospettiva, espressione di una garanzia del contribuente, non già all'unicità e globalità dell'accertamento, ma all'esercizio corretto del procedimento di accertamento, allo svolgimento di un adeguato contraddittorio ecc..

Come si è detto, in questa accezione la regola contenuta nell'art. 43, u.c. del d.p.r. n. 600 del 1973 è certamente compatibile con tutte le forme di controllo.

L'art. 41 *bis*, invece, renderebbe al più evidente una preferenza dell'ordinamento all'emanazione di atti di accertamento, mano a mano che gli elementi rilevanti vengono acquisiti, senza dover attendere una più completa ricostruzione della posizione del contribuente o un più esaustivo controllo della sua dichiarazione.

Così inquadrata, tuttavia, tale regola non avrebbe nulla di derogatorio essendo assolutamente coerente con l'attuale evoluzione dell'attività accertamento, con la pluralità delle fonti di informazioni disponibili, con la stessa possibilità per il contribuente di procedere a ripetute integrazioni della dichiarazione, che alla ricostruzione della fattispecie imponente si pervenga mano a mano che le informazioni vengono acquisite, fermo restando che, in ogni caso, l'obiettivo è, per quanto possibile, la determinazione dell'effettiva posizione del contribuente.

4. La compatibilità di questa disposizione con le disposizioni vigenti.

Come si è detto, a questa visione non è in alcun modo d'ostacolo la formula impiegata dall'art. 43, u.c.. Questa affermazione vale anche se si resta fedeli all'idea che l'accertamento integrativo sarebbe precluso non solo quando è basato su informazioni già conosciute, ma anche su quelle semplicemente "conoscibili".

La "conoscibilità" non è, infatti, una qualità oggettiva dei dati. Per essere tale, occorrerebbe collegare a determinati segmenti o fasi dell'attività di indagine l'astratta idoneità a rendere "conoscibili". Si tratta, però, di una caratteristica di cui sono ontologicamente prive tutte le attività conoscitive che si risolvono nella richiesta di dati ed elementi (cfr. art. 32, nn. 2 e ss.), nonché, *a fortiori*, quelle consistenti nella acquisizione di dati da soggetti abilitati a trasmetterli (p.es. art. 33, comma 3).

Ma le medesime considerazioni valgono anche per le attività di verifica.

Assumere che le attività di verifica – al di là delle qualificazioni risultanti dagli atti che le dispongono, i quali hanno valore meramente interno – siano anche solo astrattamente idonee a rendere conoscibili la totalità degli elementi rilevanti per l'accertamento (cosicché la loro esecuzione sarebbe di per sé sufficiente a precludere l'utilizzo per l'accertamento di dati non conosciuti in quella sede, ma comunque, per questa ragione, privi del requisito della "novità") significa contraddire tanto la realtà effettuale, quanto quella giuridica.

La prima, infatti, rende palese che anche le attività di verifica "generale" condotte nei confronti dei contribuenti di maggiori dimensioni sono strutturalmente inadeguate a cogliere tutti i profili eventualmente rilevanti per l'accertamento, essendo impossibile che essa si estenda dai prezzi di trasferimento alle Cfc; dalle operazioni straordinarie all'Ace; dagli strumenti finanziari ibridi al trattamento delle spese di rappresentanza e così via.

E questa inadeguatezza è enfatizzata dalle regole che impongono limiti alla durata delle verifiche medesime (art. 12, Statuto dei diritti del contribuente), mentre, al tempo stesso, la possibilità di una reiterazione delle attività di verifica, anche a seguito di una verifica e della elevazione del conseguente processo verbale di constatazione, trova espressione nell'estensione dei termini per l'accertamento a seguito di ravvedimento operoso (art. 13, co. 1 *ter* del d.lgs. n. 472 del 1997 e art. 1, c. 640 della l. n. 190 del 2014).

Se, allora, la "conoscibilità" non è una qualità oggettivamente individuabile, la formula si risolve nell'apprezzamento, da operarsi caso per caso, della diligenza e adeguatezza della precedente attività e, in questa prospettiva, si coordina perfettamente con i valori procedimentali di cui, come si è detto, appare espressione l'art. 43, u.c..

Neppure la formula – da cui si sono prese le mosse – che esclude il "pre-

giudizio per l'attività accertatrice" derivante dalla previa emanazione di taluni atti di controllo, può ritenersi ostativa dell'interpretazione qui prospettata.

Detto diversamente, non sembra che sia dato univocamente sostenere che la stessa esistenza di una disposizione che espressamente esclude il valore "pregiudicante" dell'attività accertativa, imponga di concludere, viceversa, che tale effetto preclusivo sussiste in tutte le ipotesi in cui non vi sia analoga esclusione.

La previsione dell'insussistenza di un "pregiudizio per l'attività accertatrice", nella prospettiva qui argomentata, potrebbe parzialmente avere anche un valore didascalico, ma non sarebbe comunque totalmente priva di una propria portata prescrittiva, soprattutto perché, in chiave storica, è servita a chiarire i termini del rapporto e poi perché, nella fase attuale, la sua estensione a tipologie di accertamento fra loro non poco eterogenee (si pensi, da ultimo, all'art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente in materia di abuso) consente di elevarla a statuizione di principio.

Validità degli atti di accertamento e delega di firma alla luce delle recenti pronunce della Corte di Cassazione¹

PROF. AVV. MANLIO INGROSSO

Ordinario di diritto tributario presso la Seconda Università di Napoli

SOMMARIO:

1. *Premessa*. 2. *La penitenza tributaria*. 3. *La confessione*. 4. *L'assoluzione*. 5. *Conclusioni*.

1. Premessa. Mi rivolgo a una platea di lettori costituita da persone che queste cose le sanno e soprattutto le praticano e posso prendermi la licenza di trattare in maniera poco convenzionale e per nulla didascalica il tema. Ciò su cui vorrei intrattenermi sono le recenti pronunce della Corte di Cassazione n. 22800, n. 22803 e n. 22810 del 2015, che hanno messo un punto fermo sulla validità degli atti di accertamento firmati dai funzionari delle Agenzie decaduti a seguito della nota sentenza della Corte Costituzionale n. 37 del 2015.

Intendiamoci subito, l'argomento non è da prendere alla leggera, anzi è senz'altro serio. A mio avviso, è l'esempio emblematico di quanto poco piacevole sia la realtà con cui si deve confrontare chi si occupa professionalmente di tasse e di come sia pressoché impossibile sottrarsi alla logica inesorabile dei rapporti di forza.

Tuttavia, per non drammatizzare, ho pensato di svolgere le mie riflessioni tra il serio e il faceto e quindi quello che vi racconterò sarà detto scherzando, ma con un fondo di verità. Ebbene a me pare di potere approssciare l'argomento in modo figurato, facendo ricorso alla metafora della *penitenza*².

¹ (N.d.r.: si fa rimando a 3 decisioni delle nostre commissioni di merito, massimate e pubblicate su questa *Rivista*, nel capitolo dedicato all'accertamento: Ctr Puglia, Sez. V, sent. n. 1944 del 2015; Ctp Lecce, Sez. II, sent. n. 2043 del 2015; Ctp Bari, Sez. XI, sent. n. 946 del 2015).

² Scrivo questo commento sotto la forza della notevole suggestione che ho provato leggendo il testo di Michel Foucault, *Mal fare, dir vero. Funzione della confessione nella giustizia*. Corso di Lovanio (1981), ediz. a cura di F. Brion e B. E. Harcourt, Torino 2013. Foucault si sofferma a riflettere sulle forme di "confessione", intesa come uno strano modo di dire il vero o veridizione, attraverso cui il soggetto, che fa un'affermazione su di sé, si lega a questa verità, si colloca in un rapporto di dipendenza nei confronti degli altri e, allo stesso modo, modifica il rapporto che ha con se stesso. Il filosofo mette a confronto la parola vera con la parola di giustizia, dunque la veridizione con la giurisdizione che consiste nel dire ciò che è giusto e ciò che bisogna fare perché la giustizia sia instaurata o ristabilita. Uno dei più grossi problemi, non

Beninteso, si tratta di un esempio di penitenza *tributaria*, dove chi ha commesso qualcosa di assimilabile a una colpa e sembra avere scelto, entro certi limiti, la via della penitenza per riadattare meglio la propria condotta ai principi del diritto è lo *Stato*.

Vi starete chiedendo cosa c'entra la penitenza con gli accertamenti tributari sottoscritti da parte di funzionari delle Agenzie cui erano stati attribuiti incarichi dirigenziali. Chiarirò fra un minuto l'attinenza.

Adesso tengo subito a precisare che aggettivando la penitenza con il termine "tributario", per c.d. laicizzandola, non intendo recare offesa ai cattolici o a chicchessia. La penitenza è una pratica antica, che affonda le sue radici in tradizioni lontane, e per i cattolici, e anche per gli ortodossi, è un *sacramento* che viene amministrato da un vescovo di Dio, merita dunque rispetto.

Se parlo metaforicamente di penitenza tributaria, è perché, come ho anticipato, la metto sul faceto e, per sdrammatizzare l'argomento, ho scelto di descriverlo e di leggerne le implicazioni rifacendomi ai lemmi della penitenza del cristiano.

La *penitenza cattolica*, come in molti sanno, consiste in un percorso in cui il credente si *pente* sinceramente del proprio peccato, fa l'*esame di coscienza* e dunque si interroga per comprendere dove, come ha sbagliato per poi *confessarsi* davanti al sacerdote e, dopo la confessione, fa la *penitenza*, ossia sconta un "prezzo" per il peccato che ha commesso (es., deve dire delle preghiere, fare delle buone azioni o l'elemosina, praticare il digiuno). Alla fine del percorso penitenziale, la conseguenza è che il credente ottiene la *remissione*, ossia il perdono del proprio peccato e può ritornare a pieno titolo a far parte della comunità cattolica da uomo nuovo, rinnovato e fortificato dal legame stretto che ha ricostruito con Dio e suoi fratelli.

2. La penitenza tributaria. A mio modesto avviso, pure nel nostro caso abbiamo un "peccato" e un "peccatore".

Il *peccato* è la nomina di oltre 1200 funzionari delle Agenzie fiscali «*incaricati*» di ruoli dirigenziali in assenza di pubblico concorso, in spregio di varie leggi ordinarie e della Costituzione.

Il *peccatore* è la P.a. che ha provveduto per anni a nominare dirigenti e funzionari senza fare concorsi, avvalendosi di un istituto, previsto dall'art. 24 del proprio regolamento di amministrazione per situazioni peculiari, che permette la copertura provvisoria delle eventuali vacanze nelle posizioni diri-

solo della nostra società, è stabilire in che misura la giurisdizione ha bisogno della veridizione e quindi in che modo la parola di verità può esser il fondamento della parola di giustizia. Allo studio della tecnica della "penitenza" nell'antichità pagana e nel cristianesimo sono dedicate le pagine 89 e ss..

genziali previa valutazione di idoneità degli aspiranti. Essa dunque, nelle more dell'espletamento delle procedure concorsuali, ha conferito incarichi dirigenziali ai propri funzionari già in servizio con la stipula di contratto di lavoro a tempo determinato, per il tempo necessario a coprire il posto vacante tramite concorso.

Tale facoltà si è tradotta in un "abuso di diritto" a parti invertite, perché ha consentito nel tempo all'Amministrazione di aggirare la regola che prevede obbligatoriamente il concorso pubblico per l'accesso alle posizioni dirigenziali, assicurando uno scatto di carriera a taluni funzionari senza che avessero mai partecipato a una trasparente procedura di selezione.

Il sospetto che molti hanno manifestato è che la prassi servisse a nominare gli amici dei potenti nei posti dirigenziali vacanti. Chi invece aveva avuto il merito di essere vincitore di un concorso aperto e pubblico era costretto a fare ricorso al Tar.

Per sanare questa prassi, lo Stato è ricorso a proroghe di legge e l'ultima volta all'emissione del decreto legge c.d. "Semplificazioni fiscali" (art. 8, c. 24, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, c. 1, della legge 26 aprile 2012, n. 44). Però, qualcuno ha fatto ancora ricorso davanti al Tar Lazio e un giudice a Berlino ha indotto il peccatore a riflettere pubblicamente sullo sbaglio.

Chi ha chiesto all'Amministrazione tributaria di procedere all'*esame di coscienza* e a riflettere sulle conseguenze dei mancati concorsi a dirigente, è stata la Corte Costituzionale che, con la sentenza *shock* del 17 marzo 2015 n. 37, ha annullato le nomine illegittime. Il ragioniere di turno, che ha fatto i conti, ha precisato che sarebbero ben 767 i dirigenti dell'A.e. azzerati dalla sentenza della Consulta.

L'Amministrazione allora si è posta il problema delle conseguenze della sua condotta per c.d. non proprio integerrima e si è avveduta che erano devastanti. C'era da chiedersi: se tutti questi dirigenti sono *abusivi* e quindi sono semplici funzionari "facenti funzioni" in quanto la loro nomina è stata ritenuta illegittima, anche i funzionari che sono stati delegati dal dirigente sono *abusivi* perché invalidamente delegati?

Dopo la sentenza, l'A.f. ha solertemente rimediato e ha retrocesso i dirigenti al ruolo di funzionari con stipendi ridotti, in alcuni casi addirittura dimezzati. Tanto che alcuni di loro hanno preferito dare le dimissioni, altri hanno fatto causa per danni sia all'Agenzia sia alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, chiedendo il riconoscimento dello *status* di dirigente a tempo indeterminato o il risarcimento dei danni a seguito della riduzione degli stipendi. In questo secondo caso, le stime parlano di una cifra da sborsare per lo Stato intorno ai 60 milioni di euro.

Vi è anche un'altra conseguenza del "mal fare" dell'Amministrazione, che da vicino i contribuenti questa volta tocca. Se sono illegittimi i conferimenti di incarichi dirigenziali ai funzionari nominati senza indire i regolari concorsi, che fine fanno tutti gli atti di accertamento firmati da tale personale privo di poteri e quale sarà anche la fine delle conseguenti cartelle esattoriali emesse da Equitalia?

Tantissimi contribuenti, su consiglio dei loro consulenti, si sono affrettati a dedurre in Commissione tributaria nei termini l'illegittimità, nullità e/o annullabilità dell'avviso di accertamento ricevuto per difetto di sottoscrizione, eccependo che era proveniente da soggetto non legittimato ed abilitato a seguito della sentenza di incostituzionalità della Corte Costituzionale. L'atto impositivo deve necessariamente essere firmato da un dirigente legittimo oppure da un soggetto delegato, ma se la delega è stata rilasciata da un dirigente illegittimo in quanto solo incaricato del ruolo, ricorre pur sempre una ipotesi di nullità dell'atto?

3. La confessione. Di fronte al peccato commesso, l'Amministrazione si è rivolta alla "politica", cui ha chiesto, ancora una volta, la *sanatoria* che permettesse di riassorbire una grossa fetta dei dirigenti nominati senza concorso pubblico. Ma il "condono tributario" a parti invertite non c'è stato e il malumore è cresciuto (pure dei contribuenti)!

Allora la P.a. si è appellata alla Corte di Cassazione, che l'ha mandata laicamente assolta con le sentenze nn. 22800, 22803 e 22810 del 9 novembre del 2015. Come ha fatto il foro giustiziale a rimettere il peccato dell'Amministrazione senza che questa riconoscesse umilmente la sua colpa? La Corte Suprema si è richiamata alla distinzione tra *delega di funzione* e *delega di firma*.

La differenza sta in ciò che, nel primo caso, un organo pubblico attribuisce temporaneamente ad altro organo dell'ufficio l'esercizio di una determinata funzione di cui è competente. Nella delega di funzione, la funzione delegata non rimane in capo al delegante e dunque si verifica un'alterazione dell'ordine delle competenze. Nel secondo caso, invece, non si determina alcuna alterazione dell'ordine delle competenze fra gli organi. Infatti, il delegante attribuisce al soggetto delegato titolare dell'ufficio il potere di sottoscrivere atti che continuano ad essere, sostanzialmente, atti del delegante e non del delegato, motivo per cui non si verifica alcun spostamento di funzioni. La delega di firma, in effetti, conferisce la legittimazione ad agire all'esterno ad un soggetto diverso dal titolare dell'ufficio.

Si è ritrovato il fondamento normativo della delega di firma nell'art. 42 del d.p.r. n. 600 del 1973, il quale stabilisce che "*Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti me-*

dante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato” (c. 1) e che “L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione... di cui al presente articolo...” (c. 3).

La delega di firma si trova altresì sancita nell'art. 12, c. 4, del d.p.r. n. 602 del 1973, secondo cui *“Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato...”*.

Invece l'art. 17, c. 1 *bis*, del d.lgs. n. 165 del 2001 prevedrebbe la delega di funzioni, dettando che *“I dirigenti, per specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare per un periodo di tempo determinato, con atto scritto e motivato, alcune delle competenze comprese nelle funzioni di cui alle lettere b), d) ed e) del c. 1 a dipendenti che ricoprono le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidati...”*.

Pertanto, in conformità a questa distinzione fra figure organizzatorie, la Cassazione ha risolto a tutto favore dell'Agenzia, il problema degli atti di conferimento di incarichi dirigenziali dichiarati illegittimi dalla sentenza della Corte Costituzionale del 2015, sancendo che non occorre che il funzionario incaricato abbia sostenuto un concorso da dirigente per firmare l'atto impositivo, essendo bastevole che abbia una delega di firma da parte di un dirigente di “ruolo”.

Secondo i supremi giudici, il responsabile di un'articolazione interna dell'Agenzia non sottoscrive l'atto in virtù dell'incarico dirigenziale (illegittimo) ricevuto, bensì per effetto del fatto che è stato autorizzato ad apporre la propria firma in vece del direttore dell'ufficio.

In sostanza, il potere di rappresentanza dell'ufficio spetta al suo direttore – che, questo sì, deve essere legittimo – mentre per i responsabili delle articolazioni interne o gli altri dipendenti in servizio presso la struttura (anche se abusivamente stanno a quel posto ed esercitano una funzione), necessita solo la delega di firma da parte di chi è validamente titolare del potere di emettere l'atto tributario.

Allora le cose sono andate così. Il peccato, ossia l'invalidità dell'incarico dirigenziale conferito a un funzionario abusivo, non ha travolto la validità della delega conferita al medesimo funzionario, purché tale impiegato delegato non fosse un semplice funzionario, ma appartenesse comunque alla *ex* carriera direttiva.

I giudici della Suprema Corte hanno precisato che non c'era alcun peccatore da rendere pubblico perché alcun peccato era stato commesso, giacché la *nullità* degli atti impositivi è tassativa, deve essere prevista per legge e questo non era il caso degli atti contestati all'Amministrazione. Pertanto non aveva rilevanza giuridica la circostanza che l'atto fosse stato sottoscritto da un fun-

zionario (delegato o delegante) non in possesso della qualifica dirigenziale, a patto che fosse legittimato da una particolare delega (quella di firma).

Gli atti impugnati dai contribuenti potevano benissimo essere sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio ovvero da funzionari della *ex* carriera direttiva appositamente delegati, in quanto trattasi comunque di soggetti idonei ai sensi dell'art. 42 del d.p.r. n. 600 del 1973, come visto.

La domanda lecita che verrebbe da fare a questo punto è: ma se tutta la storia si riduce semplicemente ad una autorizzazione che il capo dell'ufficio ha concesso ad altri soggetti di apporre la loro firma in calce agli accertamenti, che ragione c'era di incaricare quei soggetti di ruoli dirigenziali, con sperpero di denaro prelevato ai contribuenti?

Ovviamente, risolte le eccezioni “di diritto” concernenti la legittimità della sottoscrizione dell'atto, vengono facilmente da sé le soluzioni circa le eccezioni “di fatto”, ossia quelle concernenti la validità della delega di firma e l'esibizione della stessa in giudizio.

E così, se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio titolare, qualora il contribuente contesti la legittimazione alla firma, è onere del fisco dimostrare la presenza della delega di firma e provare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore in quanto in possesso dei requisiti previsti dalla legge (sentenza n. 22800 del 2015).

Peraltro la delega per la sottoscrizione degli atti dell'Agenzia delle entrate rilasciata dal capo ufficio è legittima solo se indica il nome del funzionario, il motivo del conferimento e la validità del provvedimento (sentenza n. 22803 del 2015).

Invece la delega in bianco, ossia priva del nome del soggetto delegato, va considerata nulla, in quanto il contribuente deve essere messo in condizioni di verificare agevolmente se il delegatario aveva il potere di sottoscrivere l'atto impositivo e non è ragionevole onerarlo dell'indagine amministrativa volta a verificare la legittimità dell'atto (sentenza n. 22803 del 2015).

4. L'assoluzione. I Giudici di Cassazione hanno risolto il problema dei contribuenti stabilendo che non c'era alcun peccato di cui fare ammenda ed hanno perciò assolto l'Amministrazione. Hanno messo così un punto fermo al problema della validità delle sottoscrizioni degli atti impositivi. Non è stata però trovata la soluzione all'altra faccia del problema, quella dei dirigenti illegittimi.

L'A.f. qui è ricorso ad alcuni *escamotages* – ad es., le nomine di posizioni organizzative speciali e la “riclassificazione” di molti uffici da posizioni dirigenziali a p.o.s. per coprire le carenze di personale – ed ha fatto la pro-

messa di “sbloccare” le procedure concorsuali. Entro la fine del 2016, si è impegnata a esperire uno o due concorsi pubblici già banditi per soli esami, questa volta nel pieno rispetto della legge e dei principi costituzionali. Si parla di mettere mano entro il mese di marzo a un concorso risalente al 2010 per oltre 400 posti e a uno nuovo per 403 posti, bandito nel 2014; sembra che ad almeno uno di questi concorsi potranno partecipare i funzionari che hanno svolto incarichi dirigenziali senza averne la qualifica.

5. Conclusioni. Non so i lettori quale idea si siano fatta dell'accaduto e lascio giudicare a chi mi ha seguito fin qui se l'Amministrazione abbia imboccato la strada dei comportamenti che la condurrà a riconciliarsi con la comunità dei contribuenti.

A me sembra che, davanti a episodi del genere di “mal fare”, l'unica scelta che appare possibile assumere con piena coscienza è di prendere atto della necessità che ci stringe e accompagnare le cose così come vengono o farsi trascinare da esse. *“Ducunt volentem fata, nolentem trahunt”*. Dice l'aforisma seneciano: *“Il destino accompagna chi lo asseconda e travolge chi gli si oppone”*.

L'abrogazione del “raddoppio” dei termini di accertamento fiscale e i suoi effetti

PROF. AVV. LIVIA SALVINI

Ordinario di diritto tributario nell'Università Luiss Guido Carli di Roma

SOMMARIO:

1. *La questione e il primo intervento “garantista” del legislatore.* 2. *L'abrogazione del “raddoppio” dei termini...* 3. *(segue) ... e i suoi effetti.*

1. La questione e il primo intervento “garantista” del legislatore. Come è noto, l'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973 in materia di imposte sui redditi e l'art. 57 del d.p.r. n. 633 del 1972 per quanto riguarda l'iva prevedevano, a seguito delle discusse integrazioni apportate con l'art. 37 del d.l. n. 223 del 2006, un termine “ordinario” di decadenza per la notifica al contribuente degli avvisi di accertamento e un termine definito dalla legge come “raddoppiato”. In particolare, secondo l'art. 43 cit.¹, I e II comma, gli avvisi di accertamento debbono essere notificati entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ed entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata nei casi di omessa dichiarazione o di dichiarazione nulla. Proseguiva il III comma prevedendo che *“In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del c.p.p. per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione”*.

Quest'ultima previsione ha dato luogo a numerose questioni interpretative e ad una questione di legittimità costituzionale, risolta dalla Corte Costituzionale con la sent. n. 247 del 2011 nella quale, in sintesi, si afferma che:

- unica condizione per il raddoppio è che sussista l'obbligo di denuncia penale, *“indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento”*;
- in particolare, non è necessario che la denuncia penale sia presentata prima del decorso dei termini “brevi” per l'accertamento;

¹ I riferimenti al solo art. 43 in materia di imposte sui redditi valgono anche per l'analogo art. 57 cit. in materia di iva.

- non può eccepirsi che la norma censurata consenta, ove la denuncia sia presentata dopo la scadenza dei termini “ordinari” di accertamento, la riapertura di un termine che sarebbe già scaduto, “*perché i termini ‘brevi’ e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento*”;
- la stessa norma, d’altra parte, non attribuisce all’A.f. un potere discrezionale ed incontrollabile di raddoppiare i termini, perché il raddoppio opera solo nel caso in cui siano oggettivamente riscontrabili gli elementi richiesti dall’art. 331 c.p.p. per l’insorgenza dell’obbligo di denuncia penale e perché “*il giudice tributario dovrà controllare... la sussistenza dei presupposti dell’obbligo di denuncia compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta ‘prognosi postuma’) circa la loro ricorrenza*”;
- il raddoppio dei termini non ha natura sanzionatoria;
- la previsione del “raddoppio” legittimamente si applica, come previsto dall’art. 37, comma 26, del d.l. n. 223 del 2006, anche ai periodi di imposta anteriori al 2006 ancora accertabili; e ciò non perché la norma sia retroattiva, ma perché essa ha natura procedimentale.

I giudici tributari di merito, investiti del non grato compito di effettuare la “prognosi postuma”, condividendo in larga parte le numerose critiche mosse in dottrina alla sentenza citata, hanno nel tempo fissato alcuni principi non in linea con la sentenza della Corte, richiedendo in molti casi che la denuncia fosse effettivamente presentata (con onere della prova a carico dell’A.f.), oppure basando la ‘prognosi postuma’ sugli esiti del procedimento penale (escludendo quindi la sussistenza del presupposto del raddoppio in caso di archiviazione²) e talvolta richiedendo che la denuncia fosse inoltrata nei termini ordinari di decadenza dal potere di accertamento³. Sia l’oscillazione della giurisprudenza di merito, sia la prassi applicativa dell’A.f., ovviamente aderente alle posizioni meno garantiste per i contribuenti, sia i persistenti e reiterati dubbi sul *deficit* di garanzie prodotto dalla norma in commento come interpretata dalla Corte, hanno fatto sì che – in base al criterio direttivo fissa-

² Tesi, questa, la cui legittimità è stata di recente smentita da Cass., Sez. trib., sent. n. 9974 del 2015. Deve anche registrarsi l’ancora più recente Cass., Sez. trib., sent. n. 20043 del 2015 (annotata criticamente da IORIO – AMBROSI, *Legittimo il raddoppio dei termini anche in assenza di notizia di reato?*, in Corr. Trib. 2015, 4513) secondo la quale non è necessario l’effettivo inoltro della denuncia. In buona sostanza, sembra che la giurisprudenza di legittimità non si discosti dai principi affermati dalla Corte Costituzionale. Sul contrasto tra la sentenza della Corte Costituzionale e la successiva giurisprudenza di merito quale fattore genetico della legge di delega v., tra gli altri, RANDAZZO, *Per il raddoppio dei termini dell’accertamento tributario necessaria la denuncia di reato*, in Corr. Trib. 2015, 1533.

³ Tra le altre, recentemente, Ctr Puglia, sent. n. 525 del 2015.

to dall'art. 8, comma 2, della legge delega n. 23 del 2014 – l'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015 (intitolato non per caso alla “certezza del diritto”) modificasse una prima volta gli artt. 43 e 57 citt..

In particolare, questa prima modifica prevedeva che *“il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell’A.f., in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti”*. Nella sostanza questa disposizione introduceva due importanti modifiche alle condizioni per il raddoppio:

- la denuncia doveva essere effettivamente presentata e non era più sufficiente la mera esistenza di un obbligo di denuncia;
- la denuncia doveva essere presentata entro gli ordinari termini di decadenza.

Ciò, afferma la relazione, *“nell’ottica di garantire una maggiore certezza delle situazioni giuridiche e di una correlata migliore tutela del contribuente”*.

Per quanto attiene il profilo transitorio è stata dettata un’articolata disciplina, nel tentativo di contemperare le nuove garanzie per il contribuente con l’interesse fiscale. In particolare, l’art. 2, comma 3, prevede che *“sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l’Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto. Sono, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all’articolo 5 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché dei p.v.c. redatti ai sensi dell’art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015”*. In buona sostanza, si prevede che siano fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento già notificati alla data di entrata in vigore del decreto (2 settembre 2015), nonché quelli dei processi verbali di constatazione (nonché di altri tipi di atti amministrativi fiscali) consegnati o notificati al contribuente entro la medesima data, purché ad essi segua entro il 31 dicembre 2015 la notifica dell’atto di accertamento. E ciò anche se tali accertamenti sono stati notificati nel termine raddoppiato, senza che la denuncia sia stata effettivamente inoltrata, nei termini ordinari, all’A.g. penale.

2. L’abrogazione del “raddoppio” dei termini... Questa nuova disciplina ha subito una rapidissima, radicale e per certi versi inaspettata modifica (frutto di un emendamento della Commissione bilancio) con la legge di stabi-

lità per il 2016. L'art. 1, commi 130 e 131, della l. n. 208 del 2015 ha sostituito gli artt. 57 del d.p.r. n. 633 del 1972 e 43 del d.p.r. n. 600 del 1973 ampliando i due termini ordinari per l'accertamento (divenuti rispettivamente di cinque anni per la rettifica della dichiarazione e di sette in caso di dichiarazione nulla o omessa) ed eliminando completamente l'ipotesi di raddoppio in relazione alla rilevanza penale delle violazioni ipotizzate nei confronti del contribuente.

Il comma 132 ha regolato gli effetti nel tempo della nuova disciplina, prevedendo che *“le disposizioni di cui all'art. 57, commi 1 e 2, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, e all'art. 43, commi 1 e 2, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi. Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del c.p.p. per alcuno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'A.f., in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo”*.

Si può subito osservare che, perlomeno sotto il profilo letterale, la norma è stata formulata in questi punti in modo chiaro: essa fa riferimento, per individuare la disciplina dei termini applicabile nel caso concreto, non alla data di notifica degli atti di accertamento, bensì ai periodi di imposta cui essi si riferiscono. I nuovi termini “unici”, più lunghi, si applicheranno a partire dagli avvisi di accertamento aventi ad oggetto il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016, mentre gli avvisi relativi ai periodi di imposta precedenti dovranno essere emessi entro i più brevi termini ordinari di decadenza previgenti.

Per quanto attiene all'ipotesi, che qui interessa, di rilevanza penale della fattispecie, la norma prevede che a determinate condizioni il raddoppio possa ancora operare, limitatamente agli accertamenti aventi ad oggetto periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2016. Tuttavia, essa pone delle condizioni all'operare del raddoppio, mutuata dalla disciplina che è stata introdotta dal d.lgs. n. 128 del 2015, ovvero che la denuncia ad opera dell'A.f. *“sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al*

primo periodo”. Non appare particolarmente chiaro il riferimento al “*primo periodo*” del medesimo comma 132, che riguarda i più lunghi termini applicabili a partire dagli accertamenti riguardanti il periodo di imposta 2016, mentre quelli applicabili ai periodi di imposta precedenti sono disciplinati dal secondo periodo del comma 132. Su questo punto tornerò nel paragrafo successivo.

Va infine osservato che la norma in questione non abroga espressamente l’art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 128 del 2015, che aveva appena modificato le norme in materia di termini di accertamento, affidandosi al principio generale che regola la successione di leggi nel tempo. Ma anche questo punto sarà oggetto di successiva trattazione.

3. (segue) ... e i suoi effetti. 3.1. Come ho già accennato, per analizzare la norma che qui interessa, contenuta nella legge di stabilità 2016, conviene partire da quella previgente, cioè dalla novella introdotta dal d.lgs. n. 128 del 2015.

Riassumendo, quanto all’efficacia temporale quest’ultima disponeva che:

- sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento notificati alla data del 2 settembre 2015;
- gli avvisi di accertamento notificati successivamente avvalendosi del raddoppio dei termini sono tempestivi solo se la denuncia è stata effettivamente presentata o trasmessa nell’ordinario termine di decadenza;
- in via transitoria, sono comunque tempestivi gli atti di accertamento notificati entro il 31 dicembre 2015, avvalendosi del raddoppio dei termini alla mera condizione della sussistenza dell’obbligo di denuncia (e dunque anche se la denuncia non è stata effettivamente trasmessa ovvero se è stata trasmessa oltre l’ordinario termine di decadenza), purché essi facciano seguito a processi verbali di constatazione o a inviti a comparire di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015.

La legge di delega che fissa i principi cui avrebbe dovuto attenersi il legislatore delegato nel d.lgs. n. 128 del 2015 dispone, quanto agli effetti temporali, che siano “*fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi*” (art. 8, comma 2, l. n. 23 del 2014). Né la relazione alla legge delega, né il relativo *dossier* di lettura del Senato commentano questa disposizione.

L’uso del termine “*atti di controllo*” da parte del legislatore delegante è subito apparso piuttosto ambiguo, soprattutto con riferimento al fatto se in esso fossero o meno ricompresi i p.v.c., i cui effetti vengono comunque fatti salvi, ove notificati entro il 2 settembre 2015, a condizione che segua entro l’anno la notifica degli atti di accertamento. Tuttavia appare ragionevole ritenere che in tale termine siano ricompresi perlomeno gli avvisi di accertamen-

to, per la regola che in ogni caso il più (avvisi di accertamento, quali atti impositivi) ricomprende il meno (atti di controllo, cioè atti istruttori del procedimento). In altri termini, si può ritenere che, se il legislatore delegante ha previsto che fossero salvi gli effetti dei meri atti istruttori, tanto più lo sono quelli dei veri e propri atti impositivi. Con la conseguenza che non può ritenersi viziato da eccesso di delega il decreto delegato laddove prevede che “*sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l’A.e. fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto*”.

Naturalmente, il fatto che questa disposizione non violi l’art. 76 Cost. per eccesso di delega non è di per sé esaustivo di ogni questione che si possa porre con riguardo ad essa, ed in particolare la sua corretta interpretazione.

È stato osservato, in proposito⁴, in primo luogo che la salvezza degli effetti non comporta che automaticamente siano superate tutte le questioni, che come si è accennato si agitano nella giurisprudenza di merito, sulla legittimità della sanatoria delle decadenze già maturate e sulla necessità dell’effettivo inoltro della denuncia prima della scadenza dei termini ordinari.

In secondo luogo – ed in modo più convincente sotto il profilo sistematico – è stato osservato⁵ che la salvezza degli effetti non dovrebbe riguardare il tema della decadenza dell’A.f. dal potere di emettere gli atti di accertamento, poiché la decadenza opera sul diverso e pregiudiziale piano della validità dell’atto.

Concludendo sul punto, esistono già dei fondati dubbi sul fatto che l’art. 2, comma 3, d.lgs. n. 128 del 2015 comporti realmente – e legittimamente – la validità degli atti di accertamento notificati entro il 2 settembre 2015 in virtù del raddoppio dei termini e senza che la denuncia fossa stata inoltrata nei termini ordinari.

Tuttavia, ai fini della completezza dell’indagine e quindi dell’esame dei rapporti tra questa norma e quella contenuta nella legge di stabilità 2016, ragionerò nel prosieguo come se, effettivamente, la legge delega stabilisca la validità dei suddetti atti di accertamento.

3.2. La prima e fondamentale considerazione da fare in ordine ai rapporti tra legge delega e legge di stabilità è che quest’ultima, al contrario della prima, non contiene alcuna disposizione in ordine alla salvezza senza condizioni degli effetti degli atti precedentemente notificati.

⁴ FRANSONI, *La certezza del diritto inizia ad inciampare sulle norme transitorie*, in Il Sole 24 Ore del 23 agosto 2015.

⁵ FRANSONI, *op. loc. cit.*

La seconda è che la legge di stabilità non ha espressamente abrogato la legge delega, né altrimenti previsto in ordine alle sue disposizioni. Ne consegue che i rapporti tra le due norme debbono essere individuati alla luce dei generali principi in materia di successione delle norme nel tempo, ed in particolare del principio per cui una norma è tacitamente abrogata, laddove una norma successiva disponga in modo da essa diverso e/o incompatibile.

Ora, appare evidente da quanto sopra illustrato in ordine al contenuto delle due norme che qui interessano che l'art. 1, comma 132, della legge di stabilità contiene delle previsioni che si vanno a sovrapporre, quanto ad ambito di applicazione, a quelle dell'art. 2, comma 3, del decreto delegato. Ed infatti, tra gli avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta precedenti per i quali, in base alla legge di stabilità, il raddoppio opera solo a condizione che la denuncia stata inoltrata nei termini ordinari⁶, rientrano senza dubbio anche quelli i cui effetti erano in ogni caso fatti salvi in base al decreto delegato. Nell'introdurre la nuova e più stringente regola, quindi il legislatore successivo ha indubbiamente manifestato la volontà che essa si applichi non solo agli atti non ancora notificati, ma – certamente ed espressamente – a tutti quelli relativi ai periodi di imposta precedenti al 2016, già notificati o meno.

In base alla regola della successione delle leggi nel tempo mutuata dall'art. 11 preleggi, si deve perciò concludere che gli avvisi di accertamento relativi a tali periodi di imposta precedenti, notificati avvalendosi del raddoppio dei termini in presenza di una denuncia inoltrata oltre i termini ordinari⁷, ai sensi dell'art. 1, comma 132, l. n. 208 del 2015, sono illegittimi per decadenza dai termini di notifica⁸.

⁶ Va svolta qualche considerazione sul fatto che l'art. 1, c. 132, nel prevedere quanto detto nel testo, non fa in realtà riferimento ai termini "ordinari", ma alla "scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo". Ora, il primo periodo prevede che "Le disposizioni di cui all'art. 57, c. 1 e 2, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, e all'art. 43, c. 1 e 2, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dai commi 130 e 131 del presente articolo, si applicano agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi". A questo richiamo potrebbero darsi quindi due diversi significati: il primo, e più probabile, è che il richiamo al primo periodo valga ad individuare letteralmente gli artt. 43 e 57 e che quindi il termine sia quello ordinario vigente nel periodo di imposta di riferimento; il secondo – del quale peraltro non si vedrebbe chiaramente la ratio – è che il richiamo identifichi i termini ordinari prolungati di un anno ai sensi dei commi 130 e 131 della medesima legge.

⁷ V. retro nota .

⁸ Noto che i primi commentatori della legge di stabilità non considerano la questione qui in esame: v. per esempio LEO, *Revisione dei controlli degli uffici e abrogazione dell'istituto del "raddoppio dei termini"*, in *Il Fisco* 2016, n. 4. Si è già pronunciata in questo senso Ctr Lombardia, n. 386 del 2016, su cui v. COMMITTERI, *Niente salvaguardia per le vecchie verifiche*, in *Il Sole 24 Ore* del 3 febbraio 2016.

3.3. La validità di queste conclusioni dev'essere vagliata alla luce di alcune ulteriori considerazioni.

In primo luogo, mi sembra che esse non siano smentite dal fatto che le norme sui termini in questione, come ribadito anche dalla Corte Costituzionale, hanno natura procedimentale e non sostanziale. Ed infatti, il principio *tempus regit actum* che si applica alla successione nel tempo delle regole procedurali e processuali – in base alla quale, come è noto, la validità degli atti è disciplinata dalle disposizioni in vigore quando essi sono stati adottati – è liberamente derogabile dal legislatore⁹. E qui, come si è visto, espressamente il legislatore successivo ha disciplinato fattispecie procedurali regolate da quello precedente, dettando regole diverse.

Naturalmente non ogni deroga di per sé è legittima, e qui veniamo al secondo ordine di considerazioni. Le questioni che stiamo trattando sono strettamente connesse, sia in termini teorici generali, che con riguardo alla specifica materia trattata, con il principio di irretroattività della legge. Principio che è codificato tanto nell'art. 11 prel., di cui si è parlato, che nell'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente. Sono, ambedue, norme di legge ordinaria, e quindi liberamente derogabili dal legislatore: non vi è dubbio, tuttavia, che esse siano espressioni di situazioni soggettive che possono essere ritenute meritevoli di tutela, o che comunque possono ispirare l'interpretazione della legge. Ebbene, come è fatto palese dal recepimento della regola generale di irretroattività nell'ambito dello Statuto, il legislatore ha senz'altro inteso tale regola quale limite posto al legislatore – e all'interprete – nel dettare disposizioni che ledessero situazioni soggettive del contribuente. Ed in particolare, quale sia l'ambito di tutela dato dallo Statuto emerge con riferimento al tema che ci interessa dal comma 3 dello stesso art. 3, laddove esso dispone che “*I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati*”¹⁰. Lo Statuto, insomma, impone quantomeno una lettura restrittiva delle norme di deroga in materia di termini, lettura che è esattamente quella data dal comma 132, secondo l'interpretazione sistematica che a me pare più corretta.

⁹ Come ha peraltro espressamente confermato, con riferimento alla materia in esame, C. Cost. n. 247 del 2011.

¹⁰ Come si è detto, la Corte Costituzionale ha ritenuto che il raddoppio non configuri in realtà una proroga dei termini originari, ma una fattispecie *ab origine* diversa. Come è stato rilevato da attenta dottrina una tale ricostruzione sistematica, ove mai condivisibile con riferimento alla formulazione normativa esaminata dalla Corte, è ormai superata, avendo già la legge di stabilità chiaramente ragionato in termini di proroga, alle condizioni previste: cfr. CARINCI – DEOTTO, *Profili di criticità e dubbi di opportunità nella revisione del raddoppio dei termini*, in *Il Fisco* 2015, n. 36.

La nuova disciplina dell'abuso del diritto in materia tributaria tra profili sostanziali e garanzie procedimentali

PROF. AVV. GIUSEPPE CORASANITI

Associato di diritto tributario nell'Università di Brescia

SOMMARIO:

1. *Il divieto dell'abuso di diritto nella legge delega n. 23 del 2014: i criteri definitivi della condotta abusiva e il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito come causa prevalente dell'operazione abusiva.* 1.1. *I profili procedimentali tra contraddittorio preventivo e nullità dell'accertamento per carenza di motivazione.* 1.2. *La sanzionabilità della condotta abusiva nella legge delega.* 2. *Il decreto delegato n. 128 del 2015: gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva.* 2.1. *Le garanzie procedurali previste dalla nuova disciplina in tema di abuso del diritto.* 2.2. *La sanzionabilità amministrativa e l'irrelevanza penale della condotta abusiva.*

1. Il divieto dell'abuso di diritto nella legge delega n. 23 del 2014: i criteri definitivi della condotta abusiva e il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito come causa prevalente dell'operazione abusiva. Con l'approvazione della legge delega fiscale n. 23 del 2014, il Parlamento ha dato il via libera ad una rivisitazione del vigente sistema impositivo, al fine di renderlo “più equo, trasparente ed orientato alla crescita”.

La delega non è destinata ad introdurre una radicale riforma del nostro sistema impositivo, trattandosi, piuttosto, di un'opera di “manutenzione straordinaria”, volta ad affrontare quei profili che si è ritenuto necessitassero di un aggiustamento, per restituire equità e certezza di rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

In tale ambito, si inserisce l'art. 5 della legge delega¹, il quale contiene i criteri direttivi del Parlamento per la futura formazione del principio generale dell'abuso del diritto².

In particolare, alla lett. a), prevede che la condotta abusiva sia definita “*come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica*

¹ Cfr. F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, 6, 947 e ss..

² Si veda E. ALTIERI, *La codificazione di una clausola generale antielusiva: giungla o wild west?*, in *Rass. trib.*, 2014, 521 e ss..

disposizione". E alla lett. b), al fine di "garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti un diverso carico fiscale", prescrive di "considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva" e di "escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali"³.

Sul punto, si nota come l'intento del legislatore di procedere alla codificazione del principio del divieto di abuso del diritto è dettato dal susseguirsi di variegati orientamenti giurisprudenziali sul tema che hanno ingenerato elementi di forte incertezza operativa e, comunque, una sua applicazione non sempre uniforme. L'ambiguo confine tratteggiato dal Supremo Collegio tra abuso e legittimo risparmio d'imposta ha costituito un potenziale fattore di disincentivo all'iniziativa economica: è, infatti, insegnamento elementare nella teoria microeconomica quello per cui la vaghezza del quadro di riferimento normativo condiziona, in senso restrittivo, le scelte degli operatori economici, essendo, questi, avversi al rischio.

Dunque, ormai da tempo, si avverte l'esigenza di una previsione normativa generale del principio anti abuso, collegata alla richiesta di garanzie procedurali quantomeno allineate a quelle previste dalla disciplina positiva (*i.e.*, art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973) per il connesso principio anti-elusione. In tal senso, l'art. 5 della legge delega ha colmato un vuoto di disciplina nonché le istanze di certezza giuridica provenienti dal mondo produttivo.

Ciò che però occorre sottolineare è che il ricorso, nella costruzione della clausola generale, alla fattispecie di matrice giurisprudenziale crea una serie di dubbi in fase di attuazione, posto che i suoi contorni sono a tratti decisamente fumosi⁴.

Infatti, non risulta per nulla agevole decifrare la nozione di "utilizzo distorto", al quale è in massima misura affidata la connotazione della condotta. Incerta è poi la relazione tra ragioni fiscali e ragioni extrafiscali della condotta. Da un lato si afferma che l'abuso si configura se le prime prevalgono sulle seconde. Dall'altro si esclude l'abuso laddove le seconde appaiano non marginali.

Nell'*incipit* della norma, si rileva, a conferma dell'indirizzo interpretativo

³ Cfr. A. GIOVANNINI, *La delega unifica elusione ed abuso del diritto: nozione e conseguenze*, in *Corr. trib.*, 2014, 1827.

⁴ G. ZIZZO, *L'abuso del diritto tra incertezze della delega e raccomandazioni europee*, in *Corr. trib.*, 2014, 2997; G. ZIZZO, *La giurisprudenza in materia di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito*, in *Corr. trib.*, 2012, 1019.

consolidatosi negli anni, che l'abuso del diritto costituisce una categoria generale rispetto all'elusione, cui è legato da una relazione di *genus e species*.

Quanto ai contenuti, la delega definisce l'abuso del diritto in termini conformi a quelli emersi nella giurisprudenza del Supremo Collegio, indicando, altresì, taluni criteri definitivi del confine tra abuso del diritto e legittimo risparmio d'imposta, sul presupposto che la libertà di iniziativa economica non possa essere condizionata fino al punto di imporre al contribuente di scegliere l'operazione commerciale che reca il maggior carico fiscale.

Inoltre, l'art. 5 prevede che la "causa prevalente" dell'operazione costituisce elemento cruciale di giudizio: in presenza di "non marginali" ragioni extra-fiscali⁵ si ha legittimo risparmio d'imposta, con tali intendendo "anche quelle che non necessariamente producono una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda".

Pertanto, alla luce anche delle indicazioni comunitarie, si deve chiarire, in primo luogo che la nozione di "utilizzo distorto" di strumenti giuridici alla quale si riferisce nell'art. 5 non può essere fatta coincidere con quella di utilizzo degli stessi per fini di risparmio d'imposta. Semmai va correlata alla "artificiosità" di cui alla raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 e quindi intesa come utilizzo di strumenti giuridici non accompagnato dalla creazione di sostanza economica.

In secondo luogo, si deve escludere la necessità di instaurare un giudizio di prevalenza tra finalità di matrice extrafiscale e finalità di matrice fiscale, preferendo il criterio direttivo secondo cui l'abuso è escluso "*se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali*".

In terzo luogo, non basta riscontrare la presenza di un risparmio d'imposta, ma occorre che la sua appropriazione sia contraria alla *ratio* della disposizione applicata o di quella che sarebbe altrimenti applicabile.

In altri termini, sarebbe stato necessario che il legislatore delegato avesse chiarito meglio il ruolo chiave che spetta alla connotazione come "indebito" del risparmio d'imposta. Nella lettera a) dell'art. 5 della legge delega, il "risparmio d'imposta" non è accompagnato dalla necessaria specificità della sua natura "indebita", essenziale nell'economia della norma. Il carattere "indebito" del vantaggio fiscale viene invece richiamato nella lettera b), disposizione che da un lato, in positivo, richiede che lo scopo di ottenere indebiti van-

⁵ Cfr. S. LA ROSA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, I, 4, 2012, 707 ss..

taggi fiscali assurga al rango di causa prevalente dell'operazione e dall'altro, in negativo, esclude la natura abusiva laddove le scelte imprenditoriali siano connotate, da "ragioni fiscali non marginali". Ne deriva che ponendo sullo stesso piano, foss'anche esclusivamente formale, la natura indebita del risparmio e le valide ragioni economiche rischiano di riproporre (o, quantomeno, di non risolvere) l'equivoco in cui è caduta l'interpretazione giurisprudenziale degli ultimi anni.

Una domanda ricorrente riguarda, peraltro, la sorte dei fatti, degli atti e delle operazioni che hanno "accompagnato" il comportamento dei partecipanti all'operazione successivamente risultata abusiva.

Situazioni del genere reclamano, sul versante fiscale, una sistemazione, considerato che la legge delega non fa alcun accenno. Dunque, dovrà essere il decreto delegato a prevedere non solo la riproposizione della regola prevista dall'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973, laddove si specifica che i soggetti "possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'A.f.", ma anche una disciplina specifica attraverso la quale il rimborso può (e deve) essere conseguito.

1.1. I profili procedurali tra contraddittorio preventivo e nullità dell'accertamento per carenza di motivazione. Le novità più importanti previste della delega, però, attengono ai profili procedurali, in particolare:

- a) la fissazione dell'*onus probandi* a carico dell'A.f., in relazione alla dimostrazione del disegno abusivo⁶;
- b) l'obbligo – a pena di nullità – di motivare l'accertamento fiscale mediante la puntuale individuazione delle ragioni di "abusività" della condotta;
- c) la necessità di forme preventive di contraddittorio, che consentano al contribuente di evitare il contenzioso, dimostrando, sin da subito, le valide ragioni extra-fiscali ("non marginali") delle operazioni contestate⁷.

⁶ Cfr. T. LAMEDICA, *Abuso del diritto ed elusione: disciplina unificata*, cit., 2014, 1429. L'A. sottolinea come la legge delega ha posto sulle spalle dell'A.f. due grossi macigni: da un lato, l'onere di provare il disegno abusivo, nonché la mancata conformità a una normale logica di mercato e, dall'altro, la puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso.

⁷ Cfr. A. GIOVANNINI, *La delega unifica elusione ed abuso del diritto: nozione e conseguenze*, cit., 2014, 1827. L'Autore sottolinea come l'art. 5 non specifica se il provvedimento d'accertamento emanato in assenza di preventivo contraddittorio si debba considerare invalido o inesistente. La mancanza di una previsione espressa improntata al principio di tipicità della nullità e della tassatività dei vizi che la determinano, rischierebbe di determinare la nullità, non come invalidità assoluta o inesi-

Tuttavia, nonostante la chiarezza delle previsioni di cui sopra, è possibile sottolineare taluni profili di criticità che rischiano concretamente di manifestarsi in sede di applicazione.

In primo luogo, se si guarda alla “storia” dell’attuale disposizione antielusiva, la motivazione ivi prevista è stata vanificata da una giurisprudenza assai permissiva nel valutare il rigore, spesso carente, del collegamento logico esistente tra presupposti di fatto e ragioni giuridiche alla base della contestazione o, ancora, nel valutare la completezza delle ricostruzioni operate dagli enti impositori in relazione, ad esempio, alla natura “indebita” del risparmio d’imposta.

In secondo luogo, occorrerebbe chiedersi come conciliare l’obbligo di motivazione dell’accertamento e la garanzia di un contraddittorio efficace con la recente giurisprudenza che, proprio con riferimento all’abuso, ha affermato il potere di rilevarlo in via “officiosa” in ogni stato e grado⁸.

Più precisamente, la giurisprudenza di legittimità⁹ si è spinta sino ad affermare che il giudice tributario potrebbe rilevare d’ufficio l’abuso del diritto in ogni stato e grado del procedimento atteso che il concetto di “inopponibilità” di negozi e operazioni all’A.f. è riferibile solo all’art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 e non ad una “regola generale evincibile da precetti costituzionali”. Seguendo questo ordine di idee, siccome tale inopponibilità è prevista dall’art. 37 *bis*, se manca il riferimento esplicito a quella, nella motivazione accertativa, il giudice tributario, in qualunque stato e grado del processo, non può supplire all’irrimediabile carenza (violativa di legge), consumata dall’ufficio accertatore sul piano del contraddittorio endoprocedimentale.

A tal riguardo, autorevole dottrina¹⁰, ha sottolineato che non esiste, nell’ordinamento processuale, una regola che attribuisce al giudice il potere di rilevare d’ufficio un elemento costitutivo della domanda, perché ciò significherebbe accogliere una domanda diversa da quella proposta. In sostanza, il giudice può sempre rilevare d’ufficio le eccezioni, in tutti i casi in cui non vi

stenza dell’avviso di accertamento, ma potrebbe dar luogo ad un’ipotesi di annullabilità ai sensi del comma 2 dell’art. 21 *octies* della legge n. 241 del 1990.

⁸ Cfr., per tutte, Cass. 20.05.2013, n. 12282. Sul punto v., fra gli altri, G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevabilità d’ufficio e giusto processo*, in *Corr. trib.*, 2013, 449. Si veda, inoltre, A. GIOVANNINI, *La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze*, cit., 1827, il quale ammette la rilevazione in giudizio dell’abuso in forza dell’art. 113 c.p.c., in quanto trattandosi di una norma giuridica in senso proprio deve essere vista come “regola di giudizio”.

⁹ Cfr. Cass. 4.04.2014, n. 7961, con nota di F. GIULIANI-S. SCALINI, *Abuso del diritto contro elusione nel procedimento e nel processo tributari*, in *Boll. trib.*, 2014, 1262.

¹⁰ Cfr. F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, 2012, I, 683.

sia una norma espressa che lo escluda, riservandola alle parti. Tale regola è desunta, a contrario, dall'art. 112 c.p.c., secondo cui il giudice non può pronunciare d'ufficio su eccezioni che possono essere proposte soltanto dalle parti. In altre parole, il giudice non può respingere un ricorso contro un avviso di accertamento basandosi *ex officio* sulla "eccezione" che la pretesa fiscale, se non è fondata sulla violazione di un obbligo di dichiarazione (evasione), è comunque fondata perché il comportamento del contribuente è elusivo, o abusivo. Se la "ragione giuridica" posta a fondamento dell'avviso impugnato non è la clausola antielusiva, il giudice non può dotare l'avviso di accertamento di una ragione giuridica diversa (antielusiva) e respingere in base a tale diversa "ragione giuridica" il ricorso del contribuente¹¹. Il giudice non può insomma rilevare d'ufficio una "ragione giuridica", che non sia stata posta a base dell'avviso di accertamento, perché ciò significa pronunciarsi su una domanda diversa da quella proposta¹².

Sembrerebbe, sostanzialmente, che le garanzie procedurali auspiccate dalla delega non hanno impedito alla giurisprudenza delle Corti di creare un proprio sistema extra-normativo di regole di valutazione e censura dei comportamenti elusivi. E ciò nonostante l'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 dimostri la massima sensibilità nel tutelare "a pena di nullità" la mancata osservanza delle regole e tutele procedurali ivi previste.

Tuttavia, per quanto attiene l'importanza del contraddittorio endoprocedimentale, la storica sentenza n. 19667 del 2014¹³ delle SS.UU. della Corte di Cassazione ha spazzato via gli ultimi dubbi, affermando che il contraddittorio va applicato a tutti i procedimenti amministrativi, e che, se esso non viene effettuato, l'avviso di accertamento è nullo, perché l'avviso di accertamento è

¹¹ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 197. L'A. sottolinea che vi sono dei criteri identificativi della domanda, a cui il giudice deve attenersi (*ex art. 112 c.p.c.*) anche nei processi d'impugnazione, come il processo amministrativo e tributario; tra i criteri identificativi della domanda sono compresi il presupposto d'imposta e la norma impositiva, indicati nella motivazione dell'atto impugnato. Il giudice tributario deve muoversi insomma entro questo perimetro, segnato dalla motivazione dell'atto impugnato e dai motivi del ricorso, come del resto ripetutamente affermato dalla Cassazione (*ex multis*, Cass. 20.10.2011, n. 21719).

¹² Perciò la tesi secondo cui il giudice può rilevare e applicare d'ufficio la clausola generale antielusiva non è in linea con i principi che governano il processo tributario e, ancor prima, con l'obbligo della motivazione degli atti impositivi, che debbono precisamente indicare, secondo le norme che li regolano, i presupposti di fatto e le considerazioni di diritto posti a fondamento della pretesa.

¹³ Cfr. Corte di Giustizia U.e., 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13.

espressione di un potere sovrano che va esercitato in modo partecipato, per consentire il diritto di difesa e imporre un'adeguata istruttoria.

Da tale pronuncia si traggono una serie di utili corollari.

In primo luogo, l'obbligo di rispettare il diritto al contraddittorio e attuare il dovere di integrare l'istruttoria sentendo il contribuente grava sulle Agenzie fiscali.

In secondo luogo, poiché il citato diritto è espressione di un diritto riconosciuto a livello comunitario, il giudice ha il potere ed il dovere di accertarne l'eventuale violazione, eventualmente anche disapplicando le norme interne in contrasto.

In terzo luogo, per quel che qui rileva, l'orientamento della Suprema Corte che ha ritenuto non applicabile il contraddittorio in materia di abuso del diritto, siccome non espressamente previsto, a differenza che nelle ipotesi di elusione codificata ex art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973, sarà destinato ad essere definitivamente abbandonato¹⁴. Tuttavia, di recente le Sezioni Unite della Cassazione hanno superato l'orientamento giurisprudenziale del 2014 statuendo che, differentemente dal diritto dell'U.e., il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di *contraddittorio endoprocedimentale*, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue pertanto che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato e che l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa¹⁵.

1.2. La sanzionabilità della condotta abusiva nella legge delega. Un risvolto interessante della "revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto", di cui

¹⁴ Cfr. A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 3019 ss..

¹⁵ Cfr. Cass., SS.UU., 9 dicembre 2015, n. 24823.

all'art. 5, è costituito dal problema della sanzionabilità amministrativa e penale delle condotte elusive ed abusive.

Si deve, infatti, costatare come circa l'applicabilità di sanzioni alle condotte in esame l'art. 5 della legge delega non chiarisca alcunché.

La norma mira essenzialmente a definire la condotta abusiva, individuarne le conseguenze sul piano sostanziale e metterne in evidenza i profili procedurali e processuali.

Non vi sono, pertanto, all'interno della legge delega degli elementi che depongano nel senso dell'applicazione delle sanzioni amministrative alle condotte elusive.

In primo luogo, risalta come l'art. 5, comma 1, escluda la contrarietà alla legge della condotta abusiva: così espressamente il primo criterio della delega, ove si prescrive al legislatore delegato di “definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione”¹⁶. In altre parole, è abbastanza evidente che sulla scorta di quanto previsto dalla legge delega le condotte elusive non contrastano con alcuna disposizione normativa, non sono cioè illecite; l'esigenza di una disciplina specifica per l'elusione, comprensiva di una clausola generale antiabuso, dimostrano la diversità ontologica e giuridica dell'elusione dall'evasione fiscale, che si traduce nella liceità/non illiceità della prima a differenza di quanto accade per la seconda.

In secondo luogo, l'art. 5 è chiaro nell'individuare la reazione prevista nel caso di elusione/abuso: disconoscere o ignorare le conseguenze fiscali favorevoli e rideterminare il carico tributario secondo le norme eluse, ovvero fare riferimento alla “sostanza economica” delle costruzioni poste in essere e per questa via comporre il contrasto di tali costruzioni con “l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili”¹⁷.

¹⁶ Sulle conseguenze negative della sovrapposizione, giurisprudenziale, dei piani dell'evasione e dell'elusione fiscale si vedano le puntuali osservazioni di S. LA ROSA, *Ancora sugli incerti confini tra abuso del diritto, elusione ed illecito fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, 353 ss. Tale sovrapposizione, poi, viene spesso in essere in forza della regola, anch'essa di affermazione giurisprudenziale, della rilevabilità *ex officio* della violazione del divieto di abuso del diritto.

¹⁷ In tal senso S. LA ROSA, *Elusione ed antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, cit., 791 ss., riferisce di una “fisiologica patologia” delle moderne discipline tributarie: “le quali sono sempre più minuziose, articolate, analitiche, asistematiche, sotto la spinta sia di certezza sui comportamenti da tenere che di aderenza delle discipline fiscali alle sempre più diversificate forme dei fenomeni economico-giuridici che s'intendono colpire; ma con ciò stesso moltiplicano le strade che i contri-

La descritta reazione dell'ordinamento giuridico naturalmente penalizza il contribuente, che perde o non consegue il vantaggio fiscale.

Essa potrebbe essere considerata una vera e propria sanzione che l'ordinamento ammette, per la quale, poi, manca una previsione di legge che legittimi l'applicazione (anche) delle sanzioni ordinarie.

Un ulteriore profilo critico rinvenibile nella delega è quello afferente alla rilevanza penale dell'abuso del diritto. L'unico passaggio della delega nella quale si scorge un residuo accenno di soluzione al problema è contenuto nell'art. 8, laddove si afferma la necessità di "*individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale*".

Nonostante la vaghezza del riferimento, sembrerebbe avvertirsi, tuttavia, la consapevolezza da parte del legislatore delegante, dell'esistenza di una gradazione di colpevolezza tra le condotte che integrano l'evasione e quelle che implicano l'elusione/abuso del diritto.

Inoltre, non si potrebbe riferire la parola "confini" anche alle "conseguenze sanzionatorie", e per questa via trarre il risultato che tale criterio presupponga un'indistinta punibilità dei fatti di elusione e di quelli di evasione. Piuttosto, dal punto di vista grammaticale e sintattico le "conseguenze sanzionatorie" vanno riferite alla "individuazione", ossia il testo va letto nel senso che si manda al governo anche "l'individuazione delle conseguenze sanzionatorie", oltre che la distinzione tra elusione ed evasione; e così si spiegherebbero, pur nell'ambito di una formulazione non proprio felice, correlazioni e differenze circa preposizioni usate, loro caratteristiche e complementi dell'enunciato.

Invero, vi è chi, d'altra parte, ritiene che la lettura del combinato disposto degli artt. 5 e 8 della legge delega possa orientare, in qualche modo, nella ricerca di una soluzione ragionevole al problema.

Tale ragionamento prende le mosse da una preliminare e necessaria distinzione che occorre fare fra elusione, abuso ed evasione.

L'elusione, infatti, non potrebbe essere considerata una categoria che risponda compiutamente al diritto, piuttosto deve essere guardata come categoria economica, esaurente la propria utilità sul piano della descrizione della fattispecie.

Per il diritto la categoria che verrebbe in considerazione è l'abuso perché sarebbe solo la violazione del divieto che determina conseguenze giuridica-

buenti possono percorrere nella ricerca delle soluzioni fiscalmente più convenienti per le loro iniziative; e diventano quindi esse stesse motivo di successivi interventi normativi, volti a sbarrare le strade che, benché percorribili, vengono poi dal legislatore considerate troppo vantaggiose per i contribuenti, e quindi elusive".

mente rilevanti: l'abuso, dunque, come condotta contraria alle regole della buona fede oggettiva, come comportamento artificioso lesivo del diritto del creditore erariale, volto ad ottenere, come finalità prevalente, un vantaggio fiscale.

L'evasione, di conseguenza, sarebbe apprezzabile per il diritto come evento, in quanto scolpisce il risultato di quel comportamento sul duplice piano della sottrazione o occultamento di materia imponibile e del "risparmio" d'imposta, come specificato dall'art. 1, lett. f), del d.lgs. n. 74 del 2000.

Data questa fondamentale distinzione, se si considera che la disposizione sanzionatoria che s'intende applicare è di evento, ovvero ha come suo elemento costitutivo l'evasione, senza alcuna specificazione circa i fatti prodromici, anche l'evasione determinata da un comportamento abusivo sarebbe suscettibile di esservi ricompresa. E, l'eventuale contestazione fondata sull'asserita violazione, operando in tal senso, dei principi di tassatività e determinatezza delle norme sanzionatorie e della loro interpretazione, potrebbe essere superata sostenendo la non necessarietà della individuazione "casistica" delle modalità di realizzazione del pregiudizio del bene giuridico tutelato precedenti a quelle che determinano l'infedeltà della dichiarazione; né si potrebbe ammettere che chi tiene comportamenti abusivi non conosca ormai la rimproverabilità della condotta per contrasto con una norma giuridica impeditiva e non possa prevederne gli effetti.

In definitiva, secondo tale dottrina, il non prevedere la sanzionabilità del divieto di abuso, atteso che si tratta di comportamenti connotati da disvalore e pregiudizialità nei confronti dello Stato, equivarrebbe a ledere i principi di ragionevolezza e proporzionalità della reazione ordinamentale rispetto al disvalore del fatto (artt. 3 e 27 Cost.); inoltre, l'eventuale esclusione della sanzionabilità penale ed amministrativa del divieto di abuso, non sarebbe giustificata nemmeno da un'interpretazione della determinatezza (art. 25 Cost.) intesa come vincolo di individuazione "casistica" dei comportamenti prodromici all'evento.

Tuttavia, d'altro lato, se è vero che la giurisprudenza di legittimità si è più volte espressa in termini d'irrelevanza penal-tributaria dell'abuso del diritto, non essendo sanzionabile la violazione di un principio generale, è anche vero, sulla scorta delle considerazioni svolte, che l'emanazione di una disciplina positiva del divieto anti-abuso rende palesemente precario l'indirizzo giurisprudenziale segnalato, eliminandone il fondamento motivazionale.

In altri termini, sarebbe possibile sostenere la non sanzionabilità dei comportamenti elusivi/abusi solo leggendo fra le pieghe della legge delega, ovvero partendo dalla constatazione che le norme elusive concernono compor-

tamenti leciti, i quali non possono essere puniti con sanzioni che conseguono a specifiche violazioni di legge.

Ed ancora emerge che, poiché l'ordinamento esprime comunque un disvalore giuridico nei confronti degli stessi fatti, la reazione è qualificabile pur sempre come una sanzione, appunto speciale, che, in difetto di contraria indicazione normativa, deve ritenersi incompatibile con le sanzioni ordinarie (quelle afferenti al d.lgs. n. 472 del 1997).

Sembrirebbe, dunque, come la delega fiscale, nella sua indeterminatezza e a volte nella sua ambiguità, sia passibile di molteplici letture ed interpretazioni dalle quali si traggono orientamenti contrastanti tra loro. È questo, forse, l'elemento distintivo della l. n. 23 del 2014 in materia di abuso del diritto: ovvero, essere un prodotto legislativo risultante da una corposa operazione di assemblaggio degli orientamenti giurisprudenziali, contrastanti anch'essi, susseguitisi negli ultimi anni.

2. Il decreto delegato n. 128 del 2015: gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva. Da ultimo, il 1 ottobre 2015 è entrato in vigore l'art. 10 *bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), introdotto dal decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128, riguardante la certezza nei rapporti tra fisco e contribuente che attua alcune previsioni della legge delega, fra le quali, per quel che qui rileva, quelle in tema di abuso del diritto¹⁸.

Dal punto di vista della collocazione dell'istituto nell'ordinamento, va osservato che la disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale è stata inserita nell'art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, al fine di conferire alla disciplina predetta la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi.

¹⁸ In dottrina per un approccio critico al nuovo art. 10 *bis* si veda D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, 695 ss.; V. MASTROIACOVO, *L'abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile*, Studio n. 151-2015/T approvato dal Cnn nella seduta del 12-13 gennaio 2016; L. MIELE, *Abuso del diritto distinto dalle fattispecie di evasione*, in *Corr. trib.*, 2015, 243 ss.. Da ultimo si veda F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1315 ss., in cui l'Autore, dopo aver esaminato il testo della nuova disciplina, giunge alla conclusione che, "pur essendosi fatti passi avanti sul piano interpretativo, non si sono però risolti del tutto – né si potevano risolvere – i problemi definitori di un istituto che, per sua natura, richiede pur sempre una verifica della compatibilità della nuova normativa con la clausola generale antiabuso di derivazione costituzionale".

Più precisamente, il legislatore delegato ha provveduto alla unificazione dei concetti di elusione e di abuso del diritto ed alla contestuale abrogazione dell'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973.

Analizzando, brevemente, i contenuti del nuovo istituto si rileva che l'articolato e la relazione illustrativa configurano la disciplina dell'abuso del diritto come norma di chiusura del sistema che può trovare applicazione solo se i vantaggi fiscali non possono essere contestati utilizzando le altre disposizioni vigenti. In altri termini, se una fattispecie configura una frode, una simulazione o un'interposizione va perseguita con gli strumenti, anche penali, che l'ordinamento tributario già prevede, senza invocare l'abuso del diritto.

Per quanto concerne la nozione di abuso, la stessa è sinteticamente enunciata nell'art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, laddove si prevede che: *“configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*.

Gli elementi costitutivi dell'abuso sono, invece, specificati all'interno del c. 2 dell'art. 10 *bis* dello Statuto, e sono: *i)* assenza di sostanza economica dell'operazione; *ii)* realizzazione di un vantaggio fiscale indebiti; *iii)* il requisito che il vantaggio sia l'elemento essenziale dell'operazione.

Ciò che viene a rilievo, dall'analisi della nuova figura dell'abuso del diritto e dei presupposti costitutivi, è il conferente rinvio a quanto previsto nella raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione aggressiva¹⁹.

La richiamata raccomandazione indica diversi esempi di mancanza di sostanza economica. Il decreto delegato li ha riassunti nei seguenti due: la non

¹⁹ Secondo la raccomandazione, *“per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni: a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale; c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o annullarsi reciprocamente; d) le operazioni concluse sono di natura circolare; e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi”*.

coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità degli strumenti giuridici usati in normali logiche di mercato (art. 10 *bis*, comma 2, lett a).

Nello stesso tempo, è stata fornita una definizione di “vantaggi fiscali indebiti” desumendola dalla raccomandazione predetta. In particolare, i vantaggi, per essere indebiti, devono essere fondamentali rispetto agli altri fini perseguiti dal contribuente e, soprattutto, in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento (art. 10 *bis*, comma 2, lett. b).

Nonostante tale ultimo riferimento, tuttavia, il d.lgs. n. 128 del 2015 non sembra risolvere taluni dubbi²⁰, già avanzati all’indomani della pubblicazione della legge delega, che sorgono allorquando si vada a riflettere intorno alle conseguenze pratiche derivanti dall’applicazione della novella norma.

Anzitutto, mentre la legge delega prevede, insidiosamente a dire il vero, il principio secondo cui la (presunta) operazione abusiva può aver tratto origine da operazioni economiche realizzate *prevalentemente* allo scopo di ottenere vantaggi fiscali indebiti, il decreto legislativo richiede il requisito dell’*essenzialità*, per nulla dirimente circa l’eventuale potere discrezionale che, di fatto, viene attribuito all’A.f.

Sul punto, il legislatore delegato avrebbe dovuto disporre che la causa dell’elusività dell’operazione potesse derivare da fini aventi *l’esclusiva* volontà di ottenere un vantaggio fiscale, limitando, in tal senso, il potere discrezionale dell’Amministrazione finanziaria.

Inoltre, altra autorevole dottrina²¹ ha rilevato che, indipendentemente dagli sforzi fatti dal legislatore delegato, sarà difficile per il futuro eliminare del tutto il conflitto tra l’esigenza di certezza e la astratta nozione di abuso. In altri termini, data la inevitabile circolarità delle formule normative usate, l’A.f. e i giudici avranno sempre il difficile problema di determinare concetti necessariamente astratti, di concretizzare le clausole generali e, conseguentemente, di disapplicare il regime giuridico formalmente applicabile sostituendo ad esso quello eluso individuato dal giudice.

Condivisibile appare, invece, la previsione secondo la quale non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extra-

²⁰ M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il Fisco*, 2015, 2207 ss. L’A. sottolinea come la definizione della sostanza economica si presenta un po’ contorta; per tal ragione, sarebbe necessario chiarire meglio che la sostanza dell’operazione attiene al modo d’essere della forma giuridica prescelta, in assenza di valide ragioni economiche, rispetto all’obiettivo che il contribuente intendeva raggiungere.

²¹ In tal senso si veda F. GALLO, *La nuova frontiera dell’abuso del diritto in materia fiscale*, cit., 1332.

fiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Conformemente alle indicazioni già fornite dalla legge delega, e a quanto sostenuto recentemente dal Supremo Collegio²², sono definite ragioni economiche extrafiscali non marginali anche quelle che, pur non essendo alla base di operazioni produttive di una redditività immediata, sono comunque volte al perseguimento, nell'ambito dell'attività economica del contribuente, di finalità organizzative o gestionali.

Il contribuente, pertanto, dovrà farsi carico, ai sensi dell'art. 10 *bis*, comma 9, dello Statuto dei diritti del contribuente, di provare le ragioni extrafiscali ed il loro "peso" che hanno condotto all'operazione economica.

Si segnalano, altresì, ulteriori due profili che il legislatore delegato ha condivisibilmente affrontato e risolto, a vantaggio della certezza del diritto.

In primo luogo, è stato chiarito, sulla scorta di quanto già previsto dall'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973, che "(...) *i soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'A.f., inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'A.e., che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure (...)*".

2.1. Le garanzie procedurali previste dalla nuova disciplina in tema di abuso del diritto. Per quanto concerne il punto di vista procedimentale, si rileva che il comma 6 dell'art. 10 *bis* citato ha previsto che l'abuso del diritto è accertato con apposito atto preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro 60 giorni, in cui sono

²² Sul punto si veda Cass. 14 gennaio 2015, n. 439, ove è stato chiarito, facendo espresso riferimento all'art. 5 della l. n. 23 del 2014, che: "(...) *nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale integra gli estremi della condotta elusiva quella costruzione che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento essenziale dell'operazione economica lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta e manchi il presupposto dell'esistenza di un idoneo strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dalla parte contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito (...)*".

indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile l'abuso del diritto. Inoltre, qualora l'A.f. emani successivamente l'atto impositivo, specificamente motivato in relazione alla condotta abusiva, alle norme eluse e agli indebiti vantaggi, senza tener conto dei chiarimenti forniti dal contribuente, ne conseguirà la nullità dell'atto predetto.

A tal riguardo, si segnala, con riferimento al fatto che l'Amministrazione debba adeguatamente argomentare l'elusione in modo chiaro, spiegando le ragioni per le quali si recupera la differenza tra l'imposta gravante sull'operazione elusa e quella elusiva e, segnatamente, indicando l'operazione congrua, che la Corte di Cassazione, con la sentenza del 27 marzo 2015, n. 6226, ha chiarito che è necessario condurre l'argomento della similitudine tra l'operazione elusiva e l'operazione elusa sul piano economico-giuridico. L'ufficio impositore deve in altre parole individuare l'operazione alternativa, più lineare rispetto a quella concretamente effettuata, che il contribuente avrebbe dovuto effettuare per evitare la contestazione di elusione.

Inoltre, di rilevante importanza è la previsione contenuta nel comma 9 dell'art. 10 *bis*, laddove si prevede che il riparto dell'onere della prova tra Amministrazione e contribuente comporta che l'A.f. ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva e il secondo, a sua volta, ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali non marginali, fermo restando che la sussistenza di tale condotta non è rilevabile d'ufficio.

Ebbene, con tale previsione si supera, definitivamente, quella giurisprudenza di legittimità che consentiva al giudice tributario di poter riqualificare come abusivi i fatti di causa, anche se la Amministrazione non li aveva configurati in tal modo nell'avviso di accertamento. La legge delega, difatti, ha chiarito che l'A.f. consuma il proprio potere con l'emissione del provvedimento nel quale ha indicato le ragioni dell'accertamento e, di conseguenza, nessuna integrazione è possibile in corso di giudizio né da parte sua né da parte del giudice, vietandolo l'art. 112 c.p.c., a mente del quale il giudice può pronunciare d'ufficio solo su eccezioni proposte dalle parti.

Alla luce di quanto detto, sebbene la tematica di cui si è discusso continui a presentare profili dai contorni ancora non ben definiti, si ritiene che la nozione abuso/elusione, così come configurata dal decreto delegato n. 128 del 2015, e i suoi presupposti costitutivi siano ora enucleati con maggiore certezza e costituiscano un importante passo in avanti in termini di certezza del diritto.

2.2. La sanzionabilità amministrativa e l'irrilevanza penale della condotta abusiva. Inoltre, il decreto legislativo risolve anche l'annosa questione afferente la sanzionabilità amministrativa/penale dell'abuso del diritto, preve-

dedo, in modo sintetico, al comma 13 dell'art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente che “ (...) *le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie (...)*”²³. Sulla scorta di tale previsione, il Supremo Collegio, di recente, con sentenza del 6 marzo 2015, n. 4561, ha chiarito che “*il legislatore non ritiene gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto. Del resto, non può ritenersi accoglibile la teoria circa la natura meramente procedimentale della norma antielusiva, che consentirebbe di escludere l'applicabilità delle sanzioni amministrative alle forme elusive. Nella sostanza, quindi, le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento*”.

Sul punto, si condivide l'orientamento di autorevole dottrina²⁴ che sottolinea come, ragionando in questi termini, si finisce con l'equiparare, con riferimento all'irrogazione delle sanzioni tributarie amministrative, l'evasione sul fatto, l'evasione sul diritto e l'abuso. La conseguenza di tale ragionamento conduce alla mancanza, in effetti, di una previsione di gradualità dei carichi sanzionatori, perché, sulla base del testo di cui ad oggi si dispone, non vi è alcuna differenza tra quel contribuente che abbia evaso ed il contribuente che abbia conseguito un risparmio fiscale indebito.

In altre parole, sembrerebbe trovarsi al cospetto di norme che, nonostante gli intenti, finiscono per accomunare gli evasori e gli elusori, senza distinzione tra chi ha nascosto al fisco ricchezza concretamente generata, tra chi ha male interpretato una disposizione e chi, invece, ha generato vantaggi indebiti operando alla luce del sole.

La formulazione della neo-introdotta norma, tuttavia, mal si concilia, con l'art. 1 del d.lgs. n. 128 del 2015, il quale sancisce che le disposizioni introdotte avranno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto e che le stesse si applicheranno anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo. Da tale scelta legislativa deriverebbe, infatti, che il regime di maggior favore, ovvero la non sanzionabilità e, dunque, l'irrelevanza penale delle condotte abusive, si applicherebbe unicamente a quelle, anche antecedenti all'emanazione del decreto,

²³ Cfr. A GIOVANNINI, *Note controcorrente sulla sanzionabilità dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2015, 823 ss..

²⁴ Il riferimento è a M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, cit., 2210.

avverso le quali non sia ancora stato notificato l'avviso di accertamento. Rimarrebbero pertanto escluse dall'ambito operativo della norma tutte le condotte già oggetto di un atto impositivo notificato e potenzialmente ancora oggetto di procedimenti penali.

Il tema della sanzionabilità penale dell'abuso del diritto è stato ampiamente dibattuto e fortemente controverso, specie negli ultimi anni. Secondo l'indirizzo affermatosi nella più recente giurisprudenza di legittimità, le operazioni elusive potrebbero assumere rilevanza penale – in particolare, nel quadro del paradigma punitivo della dichiarazione infedele –, ma solo se contrastanti con specifiche disposizioni²⁵. Si è negata, invece, la punibilità della cosiddetta “elusione non codificata”, sul rilievo che – anche alla luce di quanto affermato dalla Corte di giustizia dell'U.e. (in particolare, nella sentenza Halifax) – in assenza di un preciso fondamento normativo, non potrebbe ritenersi sanzionabile la violazione del principio generale del divieto di abuso del diritto. L'introduzione di una disciplina positiva di tale ultima figura – conseguente all'attuazione dell'art. 5 della legge delega – muta evidentemente i termini del dibattito, rendendo necessaria una puntuale presa di posizione da parte del legislatore. La scelta adottata nel comma 13 del nuovo articolo 10 *bis* è stata quella di escludere la rilevanza penale delle operazioni costituenti abuso del diritto, quali descritte dalla norma generale del citato articolo, facendo salva, per converso, l'applicabilità ad esse delle sanzioni amministrative, ove ne ricorrano in concreto i presupposti (a cominciare dalla sussistenza dell'elemento psicologico richiesto ai fini della configurabilità di una violazione amministrativa tributaria, non necessariamente presente nell'operazione abusiva, che – per quanto si è visto – si qualifica come tale in rapporto al suo risultato oggettivo).

In dottrina è stato autorevolmente sostenuto che al legislatore delegato è sembrato che “l'esclusione della punibilità dell'abuso del diritto con sanzioni penali dovesse essere data per scontata, essendo essa la conseguenza... della generale definizione che l'art. 5 della legge delega dà dell'abuso. Tale definizione, infatti, per un verso postula di per sé l'assenza del comportamento elusivo del contribuente di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della fraudolenza in senso naturalistico di cui all'art. 3 della legge n. 74 del 2000 e, per l'altro verso,

²⁵ Cfr. per tutte, tra le ultime Cass., sez. III, 6 marzo 2013-3 maggio 2013, n. 19100; Cass., sez. III, 12 giugno 2013-31 luglio 2013, n. 33187; Cass., sez. III, 20 marzo 2014-3 aprile 2014, n. 15186.

imprime... alla disciplina dell'abuso un indubbio carattere di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario²⁶.

Le disposizioni dell'art. 10 bis “hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto” e quindi, dalla data del 1 ottobre 2015, essendo tale decreto entrato in vigore il 2 settembre, “e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo”. Le disposizioni recanti la nuova disciplina tributaria dell'abuso del diritto sono destinate a esplicare effetto per le operazioni poste in essere dalla data del 1 ottobre 2015 per effetto del principio *tempus regit actum*, ossia del principio di irretroattività della legge sopravvenuta di cui all'art. 11 delle disposizioni preliminari del codice civile. Per contro, la disposizione del comma 1, recante la statuizione di irrilevanza penale delle operazioni abusive, è destinata a esplicare effetto, oltre che per le nuove operazioni abusive poste in essere dalla data del 1 ottobre 2015, anche per quelle poste in essere prima di tale data per il principio di retroattività della legge penale più favorevole sancito dall'art. 2 del codice penale²⁷.

²⁶ In tal senso si veda F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, cit., 1339.

²⁷ Cfr. Cass., 1 ottobre 2015, n. 40272.

Brevi riflessioni sul coinvolgimento (e rimborso) delle aziende elettriche nella riscossione del canone rai

Prof. Avv. PAOLO PURI

Associato di diritto tributario nell'Università del Sannio

Può sembrare strano che il tema del canone rai venga affrontato in un Massimario di una Commissione per materia incompetente e tuttavia la novità delle nuove modalità di riscossione di un tributo che comunque interessa gran parte dei contribuenti suggerisce di non considerare inutili, anche in questa sede, alcune brevi riflessioni sulle problematiche che tale sistema potrà ingenerare.

Punto di partenza è che il canone rai nel tempo è stato tutto: prezzo, tassa, imposta (così testualmente De Mita, *Canone rai, tasse, imposte e il paradosso dell'iva*, Il Sole 24 Ore del 16/02/2016). Evoluzione seguita per giustificare la persistenza del tributo anche nelle ipotesi in cui non venga fornito dallo Stato alcun servizio (è il caso, ad esempio, in cui si chiedeva di “sigillare” l'apparecchio tv per impedire la ricezione dei programmi rai), ma soprattutto evoluzione che ha evocato concetti come quello dello Stato addetto alla “polizia e all'amministrazione dell'etere” per giustificare il canone come un'imposta a copertura del costo di servizi gestiti nell'interesse della collettività. Teorizzazione che troviamo nella sentenza n. 335 del 1988 della Corte costituzionale, poi ripresa con più ampio risalto nella sentenza 284 del 2002 che fa però riferimento all'articolo 15 della legge 103 del 1975 (il quale stabilisce, come noto, che il fabbisogno finanziario per una efficiente ed economica gestione del servizio pubblico di diffusione radiofonica e televisiva è coperto dai canoni di abbonamento alla radioaudizioni e alla televisione di cui al r.d. n. 246 del 1938) successivamente abrogato dalla legge n. 112 del 2004 con potenziale ritorno al canone come tassa. Ne scaturisce uno scenario dagli incerti confini e prospettive: se prevale la configurazione come tassa finisce per essere dubbia – come correttamente rileva De Mita – l'applicabilità dell'iva sul canone, mentre se si afferma la natura di imposta tanto valeva ridurre ulteriormente l'importo e riscuoterlo attraverso la dichiarazione ed i versamenti irpef (mi sia consentito rinviare al mio *Canone rai in bolletta e diffusione del modello del mandato nell'interesse del fisco*, in *Dialoghi*, n. 3 del 2015).

All'incerta natura si accompagna la tradizionale difficoltà di riscossione.

E proprio la difficoltà di accertare e riscuotere un tributo da molti ritenuto odioso rappresenta il terreno fertile per quest'ultima riforma che vede il

coinvolgimento nella fase della riscossione delle aziende erogatrici dell'elettricità.

Il coinvolgimento delle aziende erogatrici di elettricità nella fase della riscossione del canone rai è sinteticamente – almeno per ora – previsto dal d.d.l. Stabilità attraverso una disposizione che: *“per i titolari di utenza per la fornitura di energia elettrica”* sostituisce l'attuale modalità di riscossione del canone con un *“pagamento... previo distinto addebito del medesimo sulle relative fatture, di cui costituisce distinta voce, emesse dalle aziende di vendita di energia elettrica”*. Queste ultime attraverso le regole contenute in un futuro d.m. riverseranno il canone riscosso e comunicheranno i dati utili ai fini del controllo e, salvo diversa volontà dell'utente, potranno considerare: *“le autorizzazioni all'addebito diretto sul conto corrente bancario o postale rilasciate dai titolari di utenza per la fornitura di energia... estese al pagamento del canone di abbonamento televisivo”* non rispondendo, neppure in termini di anticipazione, *“in caso di morosità e inadempimento del pagamento del canone”*.

Sistema che doveva rappresentare una sorta di “uovo di colombo”, ma che nella pratica attuazione sta ingenerando notevoli problemi che in questa sede si possono solo elencare. Così per i nuclei familiari che hanno attualmente un coniuge intestatario del canone rai (perché risulta acquirente dell'apparecchio tv) e l'altro intestatario dell'utenza elettrica con conseguente rischio di un doppio pagamento, a meno che l'Agenzia delle entrate non sia in grado di disporre in tempi brevi una sorta di “voltura automatica” in base ai dati relativi alle famiglie anagrafiche). Doppio pagamento difficile da recuperare in tempi brevi stante l'attuale farraginoso meccanismo dei rimborsi.

In termini sistematici si potrebbe poi discutere se sia legittimo riscuotere attraverso una “bolletta” destinata a coprire il costo di un servizio divisibile (l'erogazione dell'energia elettrica) un tributo che copre un servizio indivisibile; la giustificazione nell'evitare una diffusa evasione non è evidentemente sufficiente, pena l'apertura a scenari paradossali in cui alle società elettriche (o magari a quelle idriche) potrebbero essere addossati anche i servizi di riscossione imu o della tassa rifiuti. In altri termini le c.d. *utilities* assumerebbero la funzione di quelli che Einaudi chiamava come “esattori per conto del fisco”. Soluzione dagli esiti incerti che mi fa preferire il meccanismo giuridico utilizzato dall'art. 21 della tariffa allegata al d.p.r. n. 641 del 1972, per la tassa di concessione governativa sulla *“licenza o documento sostitutivo per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione”* e, cioè, un'utilità imputabile proprio a colui che, un tempo, era titolare della licenza ed oggi è intestatario del contratto di abbonamento ex art. 3, c. 2, del d.m. n. 33 del 1990. Meccanismo che in un mio

precedente scritto (cfr. *Il mandato nell'interesse del fisco*, Roma, 2013) ho ricostruito in termini di mandato che il contribuente attribuisce alla società telefonica o elettrica nell'interesse dell'erario. Così sul rapporto tributario tra l'erario ed il soggetto passivo si innesta il mandato che quest'ultimo, in forza della legge, conferisce all'azienda elettrica al fine di versare attraverso la "bolletta" il tributo dovuto. Che si tratti di un mandato mi sembra desumersi dalla previsione che solo con il pagamento anche del canone il contribuente incarica l'azienda mandataria a versare quanto dovuto all'erario. Mandato che è addirittura automatico – salvo disdetta – per gli addebiti in conto già esistenti.

L'azienda elettrica è a sua volta garantita dal rapporto di provvista (addirittura automatico per gli addebiti in conto esistenti) ed è – come per la compagnia telefonica – obbligata al riversamento in tesoreria delle sole somme riscosse, e mai oltre queste. In entrambi gli schemi affrontati in questo capitolo mi sembra dunque prevalere quella parte dell'attività del mandatario che è inquadrabile nella figura del c.d. *adiectus solutionis causa* con effetto liberatorio ai sensi dell'art. 1188 c.c..

Gli utenti, infatti, sono liberati con il (e al momento del) versamento all'azienda elettrica (c.d. rapporto di provvista) e, in caso di mancato versamento dell'imposta, sono i soli a rimanere obbligati nei confronti dell'erario.

A sua volta l'azienda elettrica può essere considerata titolare del debito tributario nei confronti dello Stato solo quando riceva il rapporto di provvista e si completi così il suo mandato nell'interesse del fisco.

In questo scenario non vi è spazio per un vero e proprio aggio di riscossione, ma solo – come sembra delinearsi dallo schema di decreto – in una prima fase per un rimborso forfettario dei costi sorgenti relativi alle attività derivanti dall'implementazione della disciplina stabilita dallo schema di decreto canone, a patto che ne venga garantita, altresì, adeguata evidenza contabile. Ciò al fine di “non comprendere i costi che deriveranno dalle attività inerenti alle disposizioni dello schema di decreto canone tra i costi relativi alla fornitura di energia elettrica e anche al fine di consentire lo svolgimento delle attività attribuite all'Autorità, relative alla definizione dei criteri di ripartizione del contributo forfetariamente determinato” (così il parere dell'Aeegsi).

Il divieto di doppia sanzione

PROF. AVV. ALESSANDRO GIOVANNINI

Ordinario di diritto tributario nell'Università di Siena

SOMMARIO:

1. *Il quadro d'insieme sul ne bis in idem.* 2. *L'approccio sostanzialistico al diritto e alla tutela: il concetto di pena e l'identità materiale della condotta.* 3. *Il principio di specialità e il divieto del bis in idem: le norme interne.* 4. *Cos'è la specialità e cos'è il divieto del bis in idem.* 5. *Le conseguenze processuali.*

1. Il quadro d'insieme sul ne bis in idem. Il divieto del *bis in idem* sostanziale è ormai entrato nel nostro abbecedario giuridico in forza di norme internazionali (art. 4, protocollo 7, cedu) e di disposizioni di diritto europeo (art. 50, Trattato dei diritti fondamentali dell'Unione).

Per il diritto tributario, la Corte edu, con la sent. 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*, n. 7356/10, è tornata sul tema a pochi mesi da altre fondamentali pronunce¹, per sindacare l'ordinamento svedese.

Per i giudici di Strasburgo quell'ordinamento viola l'art. 4, protocollo 7, della cedu in quanto consente, per fatti sostanzialmente identici compiuti dallo stesso contribuente (rappresentazione non veritiera dei ricavi in dichiarazione), la duplicazione dell'imputazione, del procedimento e della sanzione, seppure a diverso titolo, ossia a titolo amministrativo e penale (maggiorazione d'imposta o imposta aggiuntiva pari al 40% del tributo per le imposte sui redditi e al 20% per l'iva, e pena detentiva fino a sei anni per reato fiscale aggravato).

La Corte ribadisce che queste duplicazioni non sono compatibili con la Carta.

La nostra Corte di Cassazione, quinta sezione civile e quinta sezione penale, con ordinanze, rispettivamente, 21 gennaio 2015, n. 950, e 15 gennaio 2015, n. 3333, ha sollevato questione di legittimità davanti alla Corte costituzionale della norme sanzionatorie contenute nel testo unico della finanza e, specificamente, delle previsioni concernenti gli illeciti di manipolazione del mercato e di *insider trading*.

¹ Oltre alla più famosa sent. 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c. Italia*, con specifico riferimento al diritto sanzionatorio tributario, si veda sent. 20 maggio 2014, *Nikänen c. Finlandia*, n 11828/11.

Non si tratta, pertanto, di questioni tributarie. Nondimeno, l'importanza delle argomentazioni della Corte non possono essere sconosciute ai nostri fini perché il succo del ragionamento è identico, di fatto, a quello delle corti sovranazionali.

2. L'approccio sostanzialistico al diritto e alla tutela: il concetto di pena e l'identità materiale della condotta. La concezione sostanzialistica dell'interpretazione del diritto e della realtà materiale è la caratteristica del principio in esame. Ed è caratteristica fondamentale perché rompe la tradizione nostrana di approcciare il diritto positivo in chiave formalistica. Leggere le disposizioni per "estrarne" la sostanza, come propongono le Corti, rappresenta un passaggio culturale di portata storica. Passaggio che, scontrandosi con la pur gloriosa tradizione dei paesi di *civil law*, non sarà né semplice, né di breve durata. La concezione formalistica, infatti, continua ad impastare i ragionamenti della dottrina e della giurisprudenza in bizantinismi e arzigogoli talvolta stucchevoli e sconcertanti. E questo modo di concepire il diritto e di concepire l'argomentare giuridico non potrà essere cancellato con un colpo di spugna e neppure con qualche sentenza delle Corti sovranazionali.

Tuttavia, come il vento non può essere fermato con le mani, così il cambio di passo della giurisprudenza internazionale non potrà essere respinto a lungo. Non si tratta, intendiamoci, di accettare il cambiamento per smania di novità o per bearsi di un riformismo di facciata. E neppure si tratta di cambiare metodo solo per obbedire ad obblighi derivanti dai trattati europei o da quelli internazionali.

Certo, quegli obblighi costituiscono il pungolo formale, ma il cambiamento s'impone per un motivo più profondo. Non è difficile convincersi, infatti, di come il "nuovo passo" sia maggiormente funzionale alle esigenze e alla tutela dei beni dell'individuo e della collettività, in ragione dei quali soltanto il diritto e la giustizia sono composti e sia maggiormente rispondente ai moderni interessi dello stesso ordinamento.

E allora, se non si può imporre all'acqua di un fiume di scorrere dalla foce alla sorgente, così non si potrà imporre la retromarcia al "principio di realtà" delle ricostruzioni giuridiche e dell'interpretazione.

È questa la prospettiva da privilegiare per cogliere il significato più profondo del concetto di pena o *penalty* per come elaborato da quelle corti.

I capisaldi del loro ragionamento sono questi. Il primo: sanzione penale e altra sanzione afflittiva, pur formalmente qualificata come amministrativa dalla legislazione nazionale di un singolo Stato, non possono essere applicate allo stesso soggetto, per fatti sostanzialmente identici.

Affinché il divieto operi, però, è necessario che entrambi i procedimenti

siano divenuti definitivi in forza di una decisione finale o che uno dei procedimenti sia divenuto definitivo e l'altro sia ancora aperto. La semplice acquiescenza al provvedimento, quindi, pur rendendo definitivo il procedimento e l'atto che ne è alla base, non consente di chiedere *ex post* il rispetto del divieto di doppia punizione. A questo fine è infatti necessario che il trasgressore abbia esperito i tentativi di impugnazione davanti alle autorità competenti, così da poter "prevenire il *ne bis in diem*", da poter chiedere *ex ante* il rispetto del divieto².

Il secondo: la connotazione afflittiva deve essere verificata con un accertamento plurimo di elementi, sebbene alternativi tra di loro. Per la Corte edu e per quella di Giustizia "a tal riguardo, sono pertinenti tre criteri. Il primo consiste nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, il secondo nella natura dell'illecito e il terzo nella natura e nel grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere"³. Il carattere sanzionatorio di una misura, in ogni caso, è predicabile anche quando il suo ammonitare è di lieve entità, purché, per le caratteristiche ulteriori del sistema, non sia possibile assegnarle funzione risarcitoria o ripristinatoria⁴.

Il terzo: la valutazione del fatto coincide con la valutazione della condotta tenuta in concreto. I fatti, intesi nel senso ora precisato, devono essere "sostanzialmente gli stessi" affinché si possa parlare di loro identità, con la conseguenza che non può venire in considerazione, ai fini del divieto, una valutazione astratta incentrata soltanto sul dato testuale delle disposizioni. Al riguardo non è un fuor d'opera ricordare che la Grande Camera, nella sentenza 10 febbraio 2009 (*Zolotukhin c. Russia*, ric. n. 14939/03), si era già orientata in questi termini. La Corte, infatti aveva precisato che tra i differenti modi di leggere il principio del *ne bis in idem*, quello che "pone l'accento sulla descrizione del tipo legale", ossia il confronto tra fattispecie astratte, "è trop-

² Si veda Corte edu, sent. 20 maggio 2014, *Hakka c. Finlandia*, n. 758/11.

³ Corte di Giustizia (Grande Sezione), sent. 5 giugno 2012 nella causa C-489/10. Il riferimento compiuto nel testo affonda le sue radici nei criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte edu già a partire dalla sentenza della Grande Camera nel caso *Engel e altri c. Paesi Bassi* dell'8 giugno 1976, ric. nn. 5100/71, n. 5101/71, n. 5102/71, n. 5354/72 e n. 5370/72.

⁴ Corte edu, sent. 20 maggio 2014, *Nikänen c. Finlandia*, n. 11828/11. La sovrattassa "amministrativa" era stabilita nella misura del 5,5%, ma, ciò nonostante, per il concorrere di ulteriori elementi della disciplina, essa è stata riportata tra le misure afflittive. Questa prospettiva era già stata accolta dalla Corte, seppure in relazione all'art. 6 della Convenzione, nella sent. della Grande Camera, 23 novembre 2006, n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*.

po restrittivo per garantire un'adeguata tutela ai diritti fondamentali dell'individuo", ed è perciò necessario che la verifica si appunti "sull'insieme degli elementi fattuali del caso concreto, che coinvolgono la stessa persona e che sono inestricabilmente legati sul piano spaziale e temporale; fatti la cui esistenza deve essere dimostrata per avviare un procedimento o per pervenire ad una condanna".

Il *ne bis in idem*, infine, non si esaurisce nel divieto di duplicazione delle pene, ma comprende anche il divieto di perseguire lo stesso soggetto, per lo stesso fatto, con due distinti procedimenti non coordinati tra di loro e quindi passibili di separata conclusione. Più precisamente, nel delineare i confini del diritto a non essere imputato, giudicato e punito due volte, la Corte di Strasburgo chiarisce che la celebrazione di due procedimenti paralleli è bensì compatibile con la Convenzione, ma a condizione che il secondo venga interrotto nel momento in cui il primo sia divenuto definitivo, quale che esso sia e quale che sia il suo esito⁵.

3. Il principio di specialità e il divieto del *bis in idem*: le norme interne. Dal punto di vista del diritto interno, lo scenario è profondamente diverso.

Il problema della doppia sanzione è affrontato dalla legislazione tributaria con un articolato meccanismo, disciplinato dagli artt. 19, 20 e 21, d.lgs. n. 74 del 2000 ed imperniato sul principio di specialità e, in chiave processuale, sull'autonomia tra procedimento penale e quello tributario e sulla inesigibilità delle sanzioni amministrative fino alla definizione, con pronuncia assolutoria, del processo penale.

Questo meccanismo, però, non è adeguato alla risoluzione del nostro problema: il principio di specialità opera su un piano diverso da quello del *ne bis in idem* ed i due non sono sovrapponibili.

In altra occasione ho ricordato come, anche a voler riportare il *ne bis in idem* al principio di specialità, questo conosca eccezioni *ex lege* di grande rilievo, che mal si conciliano con l'interpretazione sostanzialistica delle Corti⁶. La pendenza del procedimento penale o il passaggio in giudicato della

⁵ Questa lettura "allargata" del *ne bis in idem*, proposta nella sent. 4 marzo 2014, Grande Stevens e altri c. Italia, è espressamente riportata alla materia tributaria già nella sent. 20 maggio 2014, caso *Nikänen c. Finlandia*, n. 11828/11, ed ulteriormente sottolineato nella sentenza *Lucky Dev c. Svezia*.

⁶ Se si vuole, cfr. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte edu e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. Trib.*, 2014.

sentenza di condanna, per esempio, non ostano alla riscossione delle sanzioni amministrative se le parti del procedimento tributario convengono di chiudere la lite col procedimento di accertamento con adesione o se davanti al giudice tributario si determinano alla cessazione della materia del contendere mediante conciliazione. D'altra parte, l'autonomia del procedimento d'indagine penale rispetto al procedimento amministrativo consente non solo che il contribuente possa riportare, almeno teoricamente, una condanna penale per fatti di evasione prima che sia stato concluso l'altro procedimento, istituzionalmente deputato all'accertamento dell'imposta evasa, ma anche che la sanzione amministrativa possa essere irrogata e riscossa, in piena legittimità, come accade nei casi ora indicati, prima della conclusione del processo penale⁷.

4. Cos'è la specialità e cos'è il divieto del *bis in idem*. Sfrondata da ogni dimensione processuale, il principio di specialità obbliga l'interprete a scegliere, tra le due sanzioni astrattamente applicabili alla fattispecie, quella che possiede tratti di specialità. Evita che un soggetto possa essere punito due volte per lo stesso fatto, ed impone di individuare la punizione sulla scorta di un giudizio compiuto dal legislatore con l'elezione di tratti di specialità normativi.

Il principio di specialità, anche se inteso in questo modo, però, non assorbe quello del *ne bis in idem* sostanziale e neppure può considerarsi un suo duplicato. Questo aspetto è chiarito senza tentennamenti dalla stessa Corte europea dei diritti dell'uomo.

Provo a spiegarmi in termini che mi auguro inequivoci. L'art. 19 impedisce senz'altro la sommatoria delle pene, ma il vestito processuale al quale mi sono riferito lo costringe ad operare solo *ex post*, una volta chiuso il procedimento penale e solo a favore, in concreto, della misura (anche) formalmente qualificata come penale.

Gli artt. 19, 20 e 21, invero, prevedono che l'A.f., pure a fronte di un illecito penalmente rilevante, debba comunque irrogare la sanzione amministrativa, salvo sospenderne l'esecuzione fino all'esito del giudizio penale, rinunciandovi in via definitiva quando in questo intervenga pronuncia di condanna e riassumendola, invece, nell'ipotesi che si concluda con l'assoluzione dell'imputato.

La *ratio* di questa impostazione è evidente: impedire spazi d'impunità. Essa finisce, però, per determinare una sicura violazione del principio sancito dall'art. 4 del protocollo 7 della cedu e ribadito dall'art. 50 del trattato; e

⁷ Cfr. GIOVANNINI, *Identità di oggetto dell'obbligazione d'imposta e confisca nei reati di evasione*, in *Rass. Trib.*, 2014.

finisce per elidere, in realtà, proprio il principio del *ne bis in idem*, del quale, invece, sembrerebbe a prima vista costituire declinazione.

Il *ne bis in idem*, infatti, ha una struttura diversa. Per il principio di specialità la sopravvenuta definitività del provvedimento amministrativo o l'intervento di una sentenza tributaria passata in giudicato non osta né alla celebrazione del processo penale, né all'emanazione in esso di una sentenza di condanna (e di un provvedimento di confisca per equivalente).

Del resto, neppure l'intervenuta assoluzione dall'imputazione penale impedisce l'esecuzione della sanzione amministrativa. Anzi, la impone, sebbene *ex post*.

E ciò in quanto per esso, principio, quel che viene in considerazione è soltanto una sua connotazione intrinseco-formale che, riportata al reato singolo, la rende applicabile in luogo della norma che dispone una diversa misura afflittiva.

Il *ne bis in idem* sostanziale, invece, opera su un altro piano: considera indifferenti i tratti formali di specializzazione della norma e della tipologia di sanzione che li rappresenta, guardando solo al procedimento (con finalità afflittive) che per primo si conclude, quale che esso sia e quale che sia il suo esito.

Per come la Corte edu intende il divieto di duplicazione, esso reagisce non solo sul piano delle sanzioni eseguite o eseguibili, ma anche su quello dell'imputazione e del procedimento. Cosicché, di fronte a “fatti che sono in sostanza gli stessi”, la sentenza penale, seppure assolutoria, costituisce ugualmente impedimento sia per la prosecuzione del procedimento amministrativo o del processo speciale, sia per l'esecuzione del provvedimento di irrogazione della sanzione oggetto della sentenza tributaria coperta da giudicato. E il discorso, in termini rovesciati, vale anche se, di fronte a “fatti che sono in sostanza gli stessi”, per primo giunge al traguardo il procedimento amministrativo o il processo tributario, magari con provvedimento di annullamento o con sentenza di accertamento dell'inesistenza dei fatti di evasione posti a rettificazione della dichiarazione.

Quella della sentenza assolutoria sul fatto è, per così dire, la cartina di tornasole che evidenzia plasticamente la differenza strutturale più profonda che intercede tra specialità e divieto del *bis in idem*.

5. Le conseguenze processuali. Quali le conseguenze processuali di questa complessa architettura?

Il *ne bis in idem*, anzitutto e come ho detto fin dall'inizio, ha una doppia consacrazione: lo si ritrova in una norma convenzionale internazionale e in una norma costituzionale dell'Unione.

Pertanto, sostenere che una norma nazionale confligge con quel principio non ha conseguenze univoche: se la norma rientra nel perimetro di operatività del diritto comunitario, se ne deve predicare l'immediata inapplicabilità, sanzionabile anche nell'esercizio, per così dire, ordinario della giurisdizione; negli altri casi, se ne deve denunciare la incostituzionalità, a mente dell'art. 117 Cost., senza peraltro che il giudice, ordinario o speciale, possa omettere di farne applicazione, o l'Amministrazione disattenderla, fino a che il giudice delle leggi non si sia pronunciato sul punto.

Nel nostro settore, peraltro, si può versare in entrambe le situazioni, giacché mentre non vi è dubbio che il sistema sanzionatorio relativo all'imposta sul valore aggiunto o ad altri tributi armonizzati si debba considerare rientrante nell'area di operatività del diritto comunitario, è da escludere che in quell'area rientrino le norme sugli illeciti in materia di imposte dirette.

Per quanto riguarda l'esecuzione delle pene e il raccordo tra provvedimenti, si può dire questo. I casi ai quali si deve avere riguardo possono essere ridotti a due: quello in cui la definitività di uno dei provvedimenti sopraggiunga anteriormente alla chiusura dell'altro procedimento o dell'altro processo; e quello in cui si sia di fronte a due provvedimenti divenuti entrambi definitivi.

Muovo dall'ipotesi in cui la definitività di un provvedimento sanzionatorio sopraggiunga quando il procedimento o il processo volto all'emanazione dell'altro non si è ancora concluso.

L'art. 649 c.p.p. può contribuire alla soluzione. La norma consacra in ambito penale il principio del *ne bis in idem* processuale. Mi domando se, a costo di una qualche forzatura e privilegiando una lettura "convenzionalmente orientata", l'esigenza di armonizzare il nostro sistema alle superiori istanze internazionali non consenta di vedere la norma stessa come espressione di un archetipo per la regolamentazione delle ipotesi di duplicazione degli accertamenti e concludere per la vigenza, nel nostro ordinamento, di un principio processuale generale e "trasversale", alla stregua del quale la sopravvenuta definitività di un provvedimento di condanna o di assoluzione determina l'improcedibilità di procedimenti o processi avviati a carico dello stesso soggetto, per gli stessi fatti.

In ambito tributario, la sanzione amministrativa è sempre irrogata dall'Amministrazione con specifico provvedimento. Ora, se la sentenza penale diviene definitiva prima di questo momento, può apparire ragionevole ritenere che essa determini una causa di improcedibilità. Di conseguenza, l'atto emanato, malgrado la sussistenza di una siffatta causa, sarebbe senz'altro viziato; e un tale vizio non potrebbe che essere fatto valere nel processo tributario, il quale dovrebbe essere celebrato malgrado l'esistenza di altro provve-

dimento, di assoluzione o di condanna, sulla medesima condotta materiale (a meno che, è ovvio, l'Amministrazione non si determini all'autotutela).

Se la definitività della sentenza penale sopraggiunge a processo tributario pendente, il discorso si complica. Ove il processo si estinguesse con una mera pronuncia di rito, che si limitasse a prendere atto della sopravvenienza di una causa di improcedibilità, infatti, si determinerebbe una situazione di segno opposto a quella predicata dall'applicazione del *ne bis in idem*, giacché si consoliderebbe proprio quel provvedimento.

Affinché la catena procedimentale volta a determinare la definitività dell'atto possa effettivamente spezzarsi, è necessario che intervenga una sentenza non di rito, ma di merito, che traduca la condizione di improcedibilità in un profilo di illegittimità, ancorché sopravvenuto, del provvedimento impugnato.

La soluzione al problema sta nell'art. 46, d.lgs. n. 546 del 1992, sulla cessazione della materia del contendere. Alla luce di questa norma, il giudicato penale può essere qualificato come fatto incidente sulla *res decidenda*, con una pluralità di effetti conseguenti: sul piano oggettivo, esso rende inutile l'accertamento dei fatti materiali rilevati in causa; sul piano del provvedimento amministrativo impugnato, quel giudicato costituisce motivo d'invalidità sopravvenuta del provvedimento stesso; sul piano schiettamente procedimentale, esso consacra la necessità di una pronuncia estintiva del processo. La sentenza emanata ai sensi dell'art. 46, quindi, presuppone per forza di cose l'accertamento di un fatto sopravvenuto suscettibile di modificare la situazione giuridica dedotta nel processo e non può che tradursi, per questo motivo, in una vicenda di diritto sostanziale incidente sull'oggetto del contendere, pur determinando l'estinzione della causa.

Diverso è il caso del concorso di due provvedimenti definitivi di "condanna", uno penale e l'altro tributario, che può forse trovare regolamentazione – seppure, anche qui, con qualche forzatura – nell'articolo 669 c.p.p..

Leggendo la disposizione in maniera "convenzionalmente orientata" si può ipotizzare che il giudice dell'esecuzione penale possa essere chiamato a valutare quale tra i due provvedimenti – tra la sentenza penale e quella del giudice tributario "confermativa" del provvedimento amministrativo d'irrogazione – debba trovare concreta attuazione.

Il principio “chi inquina paga” nell’ordinamento comunitario

PROF. AVV. PIETRO BORIA

Ordinario di diritto tributario nell’Università La Sapienza di Roma

SOMMARIO:

1. La tutela dell’ambiente come valore primario dell’ordinamento comunitario ed il principio “chi inquina paga”. 2. I tributi ambientali. 3. Le agevolazioni fiscali a carattere ambientale. 4. Il principio di differenziazione e l’osservanza degli altri principi europei.

1. La tutela dell’ambiente come valore primario dell’ordinamento comunitario ed il principio “chi inquina paga”. Nell’ordinamento comunitario si va sempre più affermando il valore della tutela ambientale quale regola fondamentale di convivenza civile nello spazio europeo. In specie, l’ambiente viene riconosciuto come valore universale, da proteggere e rispettare nell’interesse della società presente e, soprattutto, delle generazioni future.

Dopo un primo periodo in cui la tutela ambientale era confinata ad un ambito mercantile, rilevando come una sorta di pre-condizione per lo svolgimento corretto dei traffici commerciali e delle attività economiche, in seguito (a partire dall’Atto unico del 1986, dove ha ricevuto uno specifico e formale riconoscimento nel Trattato) si è andato gradualmente sviluppando un processo di promozione del valore “ambiente” come obiettivo autonomo, da perseguire indipendentemente dalle libertà economiche. Si è così formata la convinzione che lo sviluppo del mercato comune europeo non possa prescindere da standard ambientali adeguati, idonei ad assicurare un livello di crescita economica sostenibile ed eco-compatibile.

In tale contesto l’ordinamento comunitario ha promosso una pluralità di interventi normativi diretti non soltanto a dettare misure incentivanti a favore di politiche ecologiche e ambientaliste, ma anche a fondare forme risarcitorie o sanzionatorie o comunque in genere misure disincentivanti rispetto a politiche industriali o produttive (spesso ineludibili, perlomeno nel breve tempo) a contenuto inquinante o anti-ecologico.

In particolare, si è andato consolidando il principio “chi inquina paga”, espresso formalmente nell’art. 191 Tfeue (e prima nell’art. 174 del trattato di Nizza e nell’art. 130 R dell’Atto unico), quale fondamento della istituzione di misure economiche volte a costituire un deterrente rispetto ad attività aventi una portata inquinante. Tale principio impone di attribuire una responsabilità

verso la collettività a chi produce danni all'ambiente, legittimando la predisposizione di strumenti giuridici e misure economiche per la tutela ecologica e per il ristoro dei danni subiti.

In tale ambito, accanto ai vari strumenti giuridici (sussidi, canoni, penalità, permessi, etc.) sono state utilizzate anche forme impositive (per l'appunto i tributi ambientali ovvero i tributi con finalità ambientale ovvero, ancora, le agevolazioni fiscali) rivolte tipicamente a penalizzare l'impiego di fattori produttivi dotati di un potenziale inquinante (ovvero, al contrario, a incentivare l'adozione di misure ecocompatibili) e dunque a perseguire il triplice obiettivo della prevenzione, precauzione e correzione rispetto agli agenti inquinanti.

Evidentemente, l'utilizzo di strumenti tributari permette di indirizzare l'azione economica in una prospettiva ritenuta corretta sul piano ecologico e sociale, così da internalizzare le diseconomie esterne (a carico del soggetto inquinante) e favorire il ripristino delle condizioni ambientali violate (a carico dello Stato o di altri enti pubblici). In questo modo il tributo viene utilizzato come una leva in funzione della migliore allocazione delle risorse (economiche e sociali) all'interno di una comunità, andando a comporre un equilibrio tra lo sviluppo delle attività economiche e la tutela di un bene universale (quale è l'ambiente).

In tale prospettiva il principio "chi inquina paga" vale dunque a legittimare una serie di interventi di carattere tributario, espressione della logica di "finanza funzionale" in quanto destinati a promuovere la tutela e la promozione dei valori ambientali.

Va peraltro osservato che l'art. 191 non prevede un obbligo incondizionato per gli Stati membri di introdurre nel proprio ordinamento nazionale strumenti giuridici di carattere ambientale (né tantomeno di istituire tributi ambientali o agevolazioni fiscali); semmai tale norma attribuisce agli Stati membri il potere di definire e attuare una serie di politiche ambientali, facendo ricorso alla pluralità di strumenti giuridici adeguati.

Pertanto, la decisione in ordine alla istituzione di tributi ambientali è rimessa esclusivamente alla competenza dei singoli Stati, rientrando tipicamente nella sovranità fiscale nazionale. L'U.e. mantiene dunque soltanto un ruolo di coordinamento e di promozione rispetto all'utilizzo dei tributi ecologici, ma non anche una funzione direttamente normativa.

Si può, dunque, sostenere che il principio "chi inquina paga" costituisca la base giuridica per l'esercizio della potestà tributaria in materia ambientale, ma non sia fonte di obbligo vincolante e precettivo per gli Stati membri; come tale, esso configura un principio di natura eminentemente programmatica.

2. I tributi ambientali. In linea di principio, l'istituzione di un tributo ambientale risponde all'esigenza di stabilire una contribuzione a fronte del costo sociale sostenuto dalla collettività per l'inquinamento ambientale, da porre a carico del soggetto economico che pone in essere il fatto inquinante. Sul piano della logica economica l'elemento qualificante del tributo ecologico è identificato pertanto nella relazione causale che deve sussistere tra la produzione di un inquinamento e il prelievo tributario.

Sul piano giuridico può formularsi peraltro una distinzione di fondo in merito ai tributi ambientali:

- i. il *tributo ambientale* (in senso stretto) presenta un presupposto che prevede l'utilizzo di unità fisiche idonee a produrre un danno all'ambiente (laddove le unità fisiche possono riguardare qualsiasi sostanza emessa di cui si abbia prova della capacità inquinante, ovvero risorse naturali che si consumano); la base imponibile è riferita alle grandezze numeriche che misurano le unità fisiche;
- ii. il *tributo a finalità ambientale*, nel cui presupposto non è presente il riferimento diretto all'ambiente e che si caratterizza per la funzione tutelatoria dell'ambiente; esso può avere carattere incentivante (quale deterrente verso le attività inquinanti) o redistributivo (per recuperare risorse da destinare al ripristino delle condizioni ambientali); pertanto, si può classificare tipicamente come un tributo di scopo.

Con riferimento alla categoria dei tributi ambientali è stata elaborata una nozione unitaria di tributo ecologico il cui elemento qualificante è individuato nel consumo o nella produzione o comunque nel rilascio nell'ambiente di una unità fisica suscettibile di produrre un effetto negativo per l'ecosistema.

Ne deriva, evidentemente, una espansione del concetto di tributo rispetto al modello accolto in via usuale negli ordinamenti tributari interni: il presupposto del prelievo fiscale non è più soltanto individuato nella esistenza di un fatto indice di capacità contributiva (espressivo di "forza economica", per adottare la formula esplicativa adottata dalla Corte costituzionale italiana), bensì anche nella sussistenza di fatti oggetto di un apprezzamento deteriore in termini fiscali in ragione di esigenze indennitarie o comunque della riduzione di diseconomie generali subite dalla collettività.

I tributi ambientali possono assumere una pluralità di forme, andando a colpire le emissioni deteriori ovvero i prodotti inquinanti ovvero ancora le attività economiche che possono produrre danni ambientali. Essi consistono in ogni caso in prestazioni pecuniarie a fronte delle quali il contribuente non riceve nessuna controprestazione pubblica specifica e divisibile (in ciò distinguendosi dalle tasse e dalle tariffe per servizi pubblici).

3. Le agevolazioni fiscali a carattere ambientale. Tra gli strumenti giuridici di carattere fiscale utilizzabili in attuazione del principio “chi inquina paga” rientra senz’altro l’utilizzo di fattispecie di agevolazione tributaria aventi una funzione ambientale.

Appare, infatti, evidente che anche le misure di vantaggio fiscale possono indurre comportamenti virtuosi degli agenti economici, suscettibili di favorire la promozione dell’ambiente.

In particolare possono a tal riguardo distinguersi:

- a. *agevolazioni strutturalmente ambientali*, che includono nel presupposto o nella struttura della fattispecie agevolativa il beneficio ambientale; esse consistono di un vantaggio fiscale che è determinato in base alla misurazione del beneficio ambientale stesso;
- b. *agevolazioni funzionalmente ambientali*, il cui obiettivo consiste nella promozione di interventi vantaggiosi per l’ambiente, le quali però non comprendono l’elemento ambientale nel presupposto o nella struttura della fattispecie.

4. Il principio di differenziazione e l’osservanza degli altri principi europei. Gli Stati membri possono dunque dare attuazione al principio “chi inquina paga” attraverso una pluralità di strumenti giuridici di carattere tributario. Si tratta di una scelta rimessa discrezionalmente alle valutazioni di merito e di opportunità del singolo Stato, che vanno ad attuare materialmente un importante principio di carattere programmatico dell’ordinamento europeo.

In ogni caso l’utilizzo degli strumenti tributari deve rispettare due condizioni stabilite dal Trattato:

- i. il principio di differenziazione
- ii. l’osservanza degli altri principi europei.

Il principio di differenziazione (previsto dall’art. 191 comma 2 Tfu) vale ad indicare che la politica ambientale deve tenere conto della diversità di situazioni rilevanti sul piano territoriale, cosicché la tutela ecologica non può essere definita in modo unitario e standardizzato su base europea, ma dev’essere sviluppata secondo una logica differenziata a seconda delle caratteristiche delle diverse aree territoriali. Si afferma così il collegamento tra la funzione ambientale e il territorio, che impone peraltro di dare rilevanza alla potestà normativa degli enti territoriali minori in quanto più adeguati a rilevare le esigenze di tutela e sviluppo del territorio.

L’osservanza dei principi europei impone di coordinare l’utilizzo degli strumenti tributari a carattere ambientale con gli altri valori emergenti dall’ordinamento comunitario. Tale regola, apparentemente pletorica, è stata ripetutamente affermata dalla Corte di Giustizia soprattutto per evidenziare che

la funzione ambientale non può costituire una esimente per violare principi comunitari fondamentali¹. L'istituzione di un tributo ambientale (o di un'agevolazione fiscale a carattere ambientale) non può pertanto porsi in contrasto con il principio di non discriminazione o di non restrizione delle libertà comunitarie, con il divieto di dazi doganali o tasse ad effetto equivalente, con la disciplina degli aiuti di Stato o con altri principi dell'ordinamento europeo.

¹ Corte di giustizia, sentenza del 9.9.2004, causa C-72/03, *Carbonati Apuani*; sentenza del 21.6.2007, causa C-173/05 *Commissione vs Italia*; sentenza del 17.11.2009, causa C-169/08, *Regione Sardegna*.

INDICE ANALITICO

	Pag.
DOTT. ENNIO ATTILIO SEPE, <i>Saluto del Direttore.</i>	15
AVV. ALESSIO MATTERA, <i>Nota del Curatore.</i>	17
Imposte sui redditi	
IRPEF – Redditi fondiari – Reddito da locazione di immobile – Accordo di riduzione del canone – Efficacia retroattiva – Non sussiste.	33
IRPEF – Redditi fondiari – Locazione – Corrispettivo – Prestazione patrimoniale diversa dal danaro – Tassabilità – Sussiste.	33
IRPEF – Redditi fondiari – Reddito da locazione di immobili – Dichiarazione – Obbligo – Modalità alternative di pagamento del canone – Irrilevanza – Fattispecie.	33
IRPEF – Redditi fondiari – Immobile assoggettato ad espropriazione forzata – Canoni di locazione – Imponibilità – Non sussiste.	34
IRPEF – Reddito d’impresa – Attività volta alla commercializzazione di prodotti agricoli – Legittimità – Regime del reddito agrario – Inapplicabilità.	34
IRPEF – Reddito di impresa – Imprenditore non residente – Sede di rappresentanza – Stabile organizzazione – Requisiti – Insussistenza. <i>Nota del prof. avv. Guglielmo Maisto</i>	35
IRPEF – Soggetto subentrato al fallito nella gestione della stessa impresa individuale – Riporto delle perdite pregresse – Ammissibilità.	41
IRPEF – Reddito d’impresa – Usufruttuario di azienda – Deducibilità delle quote di ammortamento dei beni – Eccezioni alla regola – Fattispecie. <i>Nota del prof. Nicola Fortunato</i>	41
IRPEF – Cessione di immobili – Contabilizzazione dei ricavi – Esercizio di competenza – Art. 109 del d.p.r. n. 917 del 1986 – Presenza di contratto di comodato tra le parti e pagamento dell’intero prezzo antecedente al rogito del trasferimento – Irrilevanza. <i>Nota del prof. avv. Giuseppe Melis</i>	45
IRPEF – Reddito di impresa – Contratto d’appalto – Costi – Individuazione della competenza – Criteri.	51
IRPEF – Reddito di impresa – Costi – Associazione sportiva dilettantistica – Contratto di sponsorizzazione – Spese di pubblicità – Inidoneità a raggiungere potenziali clienti – Antieconomiche e non inerenti.	51

	Pag.
IRPEF – Reddito di impresa – Sponsorizzazioni – Spese di pubblicità e spese di rappresentanza – Elementi distintivi – Onere della prova sulla differente tipologia – A carico del contribuente.	51
IRPEF – Reddito di impresa – Lottizzazione abusiva – Costi – Deducibilità – Sussiste.	52
IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Valore definito ai fini dell'imposta di registro – Applicabilità – Sussiste.	52
IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Cessione di area edificabile – Determinazione del valore ex art. 7, legge n. 488 del 2001 – Perizia di stima – Giuramento successivo all'alienazione – Irrilevanza.	53
IRPEF – Plusvalenza – Cessione di immobile – Diversa base imponibile con l'imposta di registro – Definizione dell'imposta di registro – Irrilevanza.	53
IRPEF – Plusvalenza – Cessione di area edificabile in cambio di fabbricato da costruire – Contratto di permuta – Plusvalenza – Imponibilità al momento della conclusione del contratto – Non sussiste.	53
IRES – Enti non commerciali – Trasferimento a titolo oneroso dei diritti di “cubatura” – Plusvalenza – Imponibilità – Sussiste. <i>Nota del prof. Roberto Franzè</i>	54
IRES – Reddito d'impresa – Società “in house” – Affidamento di un pubblico servizio – Produzione di reddito – Costi – Deducibilità – Sussiste. <i>Nota del prof. avv. Mario Aulenta</i>	57

Imposta Regionale sulle Attività Produttive

IRAP – Medico convenzionato con il s.s.n. – Svolgimento dell'attività con l'utilizzo di una segretaria <i>part-time</i> – Presenza di beni strumentali di modico valore – Soggettività passiva – Sussistenza. <i>Nota del dott. Raffaele Cardillo</i>	66
IRAP – Dottore commercialista – Svolgimento dell'attività senza dipendenti e con beni strumentali di modico valore – Studio professionale condotto in locazione ed utilizzato congiuntamente ad altri colleghi – Soggettività passiva – Insussistenza – Domiciliazione di società clienti presso il proprio studio professionale – Irrilevanza.	70
IRAP – Lavoratore autonomo – Presupposto – Ricorso a professionisti esterni – Sintomo di stabile organizzazione – Non sussiste – Stabile organizzazione – Onere della prova – Incombe sull'ufficio.	71
IRAP – Attività organizzata – Presupposto – Identificazione.	71

Imposta sul Valore Aggiunto

Pag.

IVA – Incentivi commerciali – Bonus – Fattispecie pattuita mista (quantitativi e qualitativi) – Imponibilità – Non sussiste. *Nota dell'avv. Paolo Centore* 72

IVA – Consorzio di proprietari terrieri – Prestazioni a titolo oneroso rese nei confronti dei consorziati – Servizio di vigilanza a mezzo di guardie giurate – Imponibilità – Non sussiste. 76

IVA – Beni e servizi relativi ad immobili – Locazione dell'immobile – Difetto di inerenza e strumentalità – Diritto alla detrazione – Insussistenza. 77

IVA – Contratto di “sale & sale back” – Autonomia negoziale – Legittimità – Diritto alla detrazione dell'iva su riacquisto – Sussiste. 77

IVA – Richiesta di rimborso – Mancata presentazione modello VR – Necessità di presentazione di istanza autonoma nel termine di due anni ex art. 21, d.p.r. n. 546 del 1992 – Esclusione – Decadenza decennale del diritto del contribuente – Sussistenza. 78

IVA – Illegittimo disconoscimento del credito per omessa dichiarazione annuale – Detrazione ex art. 30 e 55 del d.p.r. n. 633 del 1972 entro secondo anno successivo a quello spettante – Decadenza – Non sussiste. 78

IVA - Diritti doganali – Iva all'importazione – Diritto di confine – Agenzia delle dogane – Competenza funzionale – Sussiste. 79

IVA – Iva all'importazione – Sanzioni – Competenza – Agenzia delle dogane – Sussiste. *Nota del prof. avv. Massimiliano Giorgi* 79

IVA – Depositi - Operazioni doganali – Effettività – Criteri. 82

IVA – Accertamento – Iva all'importazione – Competenza funzionale dell'Agenzia delle entrate – Illegittimità – Sussiste. *Nota del prof. avv. Laura Castaldi* 82

IVA – Operazioni inesistenti – Onere della prova – Contenuto della prova. 88

Tributi indiretti

REGISTRO – Atti giudiziari – Decreto ingiuntivo – Enunciazione – Contratto presupposto soggetto ad iva – Registrazione – Misura fissa. 89

REGISTRO – Atti giudiziari – Acquisto di un immobile – Mancato perfezionamento – Restituzione delle somme versate in acconto – Decreto ingiuntivo – Imposta – Misura fissa – Sussiste. 89

	Pag.
REGISTRO – Atti giudiziari – Sentenza dichiarativa di nullità parziale del contratto e di condanna alla restituzione di somme – Regime applicabile – Tassa fissa.	90
REGISTRO – Atti giudiziari – Decadenza dall’azione accertatrice – Termine quinquennale – Sussiste – Sentenza dichiarativa della risoluzione del contratto – Enunciazione del contratto – Assimilabilità al caso d’uso – Esclusione.	90
REGISTRO – Atti giudiziari – Sentenza dichiarativa della risoluzione del contratto – Clausola risolutiva espressa – Imposta in misura fissa – Applicabilità – Sussiste.	90
REGISTRO – Agevolazioni prima casa – Coniuge – Regime di separazione dei beni – Omesso trasferimento di residenza da parte di uno dei coniugi – Decadenza dal beneficio – Sussiste.	91
REGISTRO – Agevolazioni prima casa – Obbligo di trasferire la residenza entro 18 mesi dall’acquisto – Inadempimento – Decadenza dal beneficio – Sussiste – Opponibilità di altro requisito agevolativo in sede giudiziale – Non sussiste.	91
REGISTRO – Agevolazioni prima casa – Trasferimento di residenza – Inosservanza – Decadenza dall’agevolazione – Causa di forza maggiore – Operatività.	92
REGISTRO – Agevolazioni prima casa – Cambio di residenza nei 18 mesi – Necessità – Separazione consensuale con trasferimento dell’immobile al coniuge – Irrilevanza.	92
REGISTRO – Agevolazione prima casa – Decadenza – Accertamento – Termine – Decorrenza.	93
REGISTRO – Accertamento – Compravendita di area fabbricabile – Rettifica – Acritica ricezione della stima ute – Illegittimità – Sussiste.	93
CATASTO – Rendita catastale – Impianto fotovoltaico – Base imponibile – Individuazione. <i>Nota del prof. avv. Maria Pia Nastri</i>	94
CATASTO – Accertamento – Mutamento di destinazione d’uso – Attribuzione nuova rendita – Sussiste.	98
CATASTO – Revisione catastale – Riclassamento automatico e generalizzato – Motivazione – Necessità – Contenuti.	98
IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI – Conto corrente bancario intestato al <i>de cuius</i> – Regolarmente dichiarato dall’erede – Presunzione della percentuale del 10% sull’attivo ereditario – Inapplicabilità della presunzione – Sussiste.	99

	Pag.
IMPOSTA DI BOLLO – Assegni postdatati – Soggetto terzo estraneo al rapporto – Possesso materiale dei titoli – Solidarietà con il traente e prenditore – Sussiste.	99
ACCISE – Furto o rapina - Diritto all’abbuono – Presupposto.	99
ACCISE – Prescrizione – Termine – Decorrenza – Decreto archiviazione procedimento penale.	99
ACCISE – Imposta sulla produzione di energia elettrica – Esenzione – Limiti.	100
ACCISE – Energia elettrica – Esenzione – Condizioni – Comunicazione dei dati – Termine – Carattere perentorio – Sussiste – Termine di prescrizione del diritto al recupero – Decorrenza.	100
IMPOSTA UNICA SULLE SCOMMESSE E CONCORSI PRONOSTICI – Gestore di un centro di trasmissione dati per conto di un bookmaker straniero – Legittimazione passiva – Sussiste.	101
IMPOSTA UNICA SULLE SCOMMESSE E CONCORSI PRONOSTICI – Concessionario – Soggettività passiva – Sussiste – Trasferimento in capo a soggetto terzo del rischio economico della scommessa – Irrilevanza.	101
IMPOSTA UNICA SULLE SCOMMESSE E CONCORSI PRONOSTICI – Attività di centro trasmissione dati – Assenza di concessione ministeriale – Soggettività – Sussiste. <i>Nota del prof. avv. Paolo Puri e dell’avv. Michele Marzano</i>	102
CONCESSIONI GOVERNATIVE – Telefonia mobile – Soggetto passivo – Comune – Assoggettabilità al tributo – Sussistenza – Ragioni.	106
CONTRIBUTO UNIFICATO – Ricorso cumulativo – Valore della lite – Riferimento alla somma dei valori degli atti impugnati – Legittimità – Sussiste. <i>Nota dell’avv. Giuseppe Durante</i>	107

Diritti e tributi locali

ICI – Ente ecclesiastico con personalità giuridica – Destinazione didattica dell’immobile – Natura commerciale priva di rilevanza reddituale – Esenzione – Sussiste.	111
ICI – Contratto preliminare con effetti anticipati – Detenzione qualificata – Soggettività passiva – Non sussiste.	111
ICI – Soggetto passivo – Individuazione. <i>Nota redazionale del dott. Walter Celentano</i>	111
ICI – Accertamento – Cambio di destinazione di immobile – Riclassamento – Efficacia – <i>Ex nunc</i> – Sussiste.	112

	Pag.
ICI – Nuovo classamento – Decorrenza – Criteri.	113
ICI – Accertamento valore aree edificabili – Potestà regolamentare dei Comuni – Criteri.	113
ICI – Esenzione – Art. 7, c. 1, lett. a), d.lgs. n. 504 del 92 – Agenzia facente capo ad ente pubblico territoriale – Ente pubblico economico – Non sussiste.	114
ICI – Esenzione – Art. 7, c. 1, lett. a), d.lgs. n. 504 del 92 – Area edificabile – Edificazione di fabbricato destinato a compiti istituzionali – Non sussiste.	114
TARSU – Aree dedicate ai disabili ex legge n. 104 del 1992 – Esclusione dal tributo – Insussistenza.	114
TARSU – Stabilimento balneare – Area soggetta a mareggiate – Inaccessibilità – Esclusione dal tributo – Sussiste.	114
TARSU – Riduzioni – Applicazione automatica – Esclusione – Dichiarazione del contribuente – Necessità.	115
ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Permanenza dei rifiuti – Non oltre il termine annuale – Superamento del termine – Abusività della discarica – Configurabilità.	115
ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Conferimenti in discarica – Natura di rifiuto – Presunzione – Diversa natura – Esenzione o imposizione agevolata – Onere della prova – Incombe sul contribuente.	116
ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi – Conferimenti in discarica – Riduzione per materiale proveniente da impianti di biostabilizzazione – Materiale proveniente da impianti di selezione automatica, riciclaggio e compostaggio – Non assimilabilità.	116
IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ – Centro commerciale – Presupposto impositivo – Criteri.	116
IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ – Centro commerciale – Presupposto impositivo – Criteri. <i>Nota redazionale del dott. Walter Celentano</i>	117
TASSA AUTO – Accertamento definitivo – Riscossione – Prescrizione del credito – Termine ordinario decennale – Applicabilità – Sussiste.	118
TASSA AUTO – Accertamento definitivo – Riscossione – Prescrizione del credito – Termine ordinario decennale – Applicabilità – Sussiste.	118

<i>Indice analitico</i>	355
	Pag.
Accertamento tributario	
ACCERTAMENTO – Società non operative – Interpello disapplicativo – Annulamento del diniego – Avviso di accertamento – Illegittimità – Sussiste. <i>Nota del prof. avv. Gianluca Selicato</i>	119
ACCERTAMENTO – Controllo formale – Investimenti in aree svantaggiate – Credito d’imposta – Fruizione extratemporale – Revoca – Legittimità – Irrogazione di sanzioni ex art. 27 del d.l. n. 185 del 2008 – Illegittimità – Sussiste.	126
ACCERTAMENTO – Sostituito – Responsabilità – Ritenute – Deduzione – Esibizione della certificazione del versamento – Sufficienza.	126
ACCERTAMENTO – Società di capitali cessata – Responsabilità solidale del socio – Presupposti.	127
ACCERTAMENTO – Estinzione della società ex art. 2495 c.c. nel testo post riforma – Successione dei liquidatori – Responsabilità personale in caso di mancato pagamento per negligenza – Sussiste – Assenza di colpa – Onere della prova gravante sul liquidatore – Sussiste.	127
ACCERTAMENTO – Associazioni non riconosciute – Legale rappresentante pro tempore – Debiti tributari – Responsabilità solidale per annualità precedenti – Non sussiste.	127
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Versamenti e prelevamenti bancari – Presunzione di ricavi – Ammissibilità – Condizioni – Presunzione – Superamento per prova contraria.	128
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Riparto dell’onere probatorio – Criteri.	128
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Lavoratore autonomo – Assimilazione all’imprenditore – Non sussiste – Prelevamenti risultanti dai conti correnti bancari – Natura reddituale – Onere della prova – Criteri.	129
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Società di persone – Movimentazioni sui conti correnti dei soci – Legittimità – Sussiste.	129
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Autorizzazione – Mancata allegazione – Irrilevanza.	130
ACCERTAMENTO – Indagini finanziarie – Prova contraria – Dichiarazioni di terzi – Valenza indiziaria – Sussiste.	130
ACCERTAMENTO – P.v.c. – Mancata sottoscrizione del contribuente – Irrilevanza.	130

	Pag.
ACCERTAMENTO – Induttivo – Documentazione fiscale – Sequestro da parte dell’A.g. – Reperimento delle scritture contabili – Onere del contribuente – Sussiste.	130
ACCERTAMENTO – Induttivo – Società – Redazione del bilancio – Differmità dal codice civile – Legittimità – Sussiste.	131
ACCERTAMENTO – Induttivo – Risultanze contabili presso terzi – Ulteriori prove – Necessità – Sussiste.	131
ACCERTAMENTO – Induttivo – Mancanza delle scritture contabili – Periodo di riferimento – Fattispecie.	131
ACCERTAMENTO – Induttivo – Associazioni sportive non riconosciute – Omissione delle dichiarazioni fiscali e dei rendiconti – Decadenza dai benefici della legge n. 398 del 1991.	132
ACCERTAMENTO – Induttivo – Percentuale di ricarico – Media aritmetica semplice – Illegittimità – Sussiste.	133
ACCERTAMENTO – Motivazione per relationem – Dati rinvenienti presso terzi non portati a conoscenza del soggetto verificato – Illegittimità – Sussiste.	133
ACCERTAMENTO – Fatture per operazioni oggettivamente inesistenti – Disposizioni sopravvenute del d.l. n. 16 del 2012 – Applicazione – Conseguenze.	133
ACCERTAMENTO – Imposte dirette – Emissione di fatture oggettivamente inesistenti – Maggior reddito tassabile – Non sussiste.	134
ACCERTAMENTO – Irpef – Redditi diversi – Plusvalenza da alienazione di immobili – Valore definito ai fini dell’imposta di registro – Irrilevanza.	134
ACCERTAMENTO – Verifica – Elementi raccolti in assenza delle garanzie previste per il procedimento penale – Inutilizzabilità – Non sussiste.	134
ACCERTAMENTO – Società a ristretta base societaria – Costi indeducibili – Presunzione di distribuzione dei maggiori utili – Legittimità – Non sussiste.	135
ACCERTAMENTO – Società di capitali a ristretta base azionaria – Operazione di permuta – Importi equivalenti – Presunzione di distribuzione degli utili ai soci – Applicabilità – Non sussiste.	135
ACCERTAMENTO – Induttivo – Società unipersonale – Presunzione di distribuzione di utili extra bilancio – Legittimità – Sussiste.	136

<i>Indice analitico</i>	357
	Pag.
ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Immobile nella disponibilità di parenti – Spese di manutenzione – Mancata dimostrazione degli esborsi da parte degli utilizzatori – Legittimità – Sussiste.	136
ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Presunzione <i>iuris tantum</i> – Prova contraria – Fattispecie previste dalla norma – Limitazione – Non sussiste.	137
ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Disponibilità finanziarie – Onere delle prova del contribuente – Criteri.	137
ACCERTAMENTO – Sintetico – Studi di settore – Sussistenza di procedure esecutive e cautelari e presenza di debiti – Impresa decotta – Inapplicabilità della redditività media accertata – Sussiste.	137
ACCERTAMENTO – Sintetico – Studi di settore – Legittimità – Condizioni – Fattispecie.	138
ACCERTAMENTO – Contraddittorio preventivo – Obbligo – Sussiste – Violazione – Nullità dell’atto – Sussiste.	138
ACCERTAMENTO – Contraddittorio preventivo – Operazioni antielusive – Necessità – Sussiste.	139
ACCERTAMENTO – Avviso – Motivazione – Verifica presso terzi – Obbligo di allegazione – Necessità – Sussiste.	139
ACCERTAMENTO – Avviso – Sottoscrizione – Dirigente dichiarato decaduto – Irrilevanza.	139
ACCERTAMENTO – Avviso – Sottoscrizione del dirigente illegittimo – Onere della prova – Criteri.	139
ACCERTAMENTO – Avviso – Sottoscrizione – Delega – Onere della prova – Incombe sull’Amministrazione finanziaria.	140
ACCERTAMENTO – Socio accomandante – Omessa dichiarazione del reddito di partecipazione – Dichiarazione della società non allegata all’avviso di accertamento – Difetto di motivazione – Non sussiste.	140
ACCERTAMENTO – Termini – Raddoppio – Società di capitali in regime di trasparenza fiscale e socio – Estensione del raddoppio del termine in capo al socio – Esclusione.	141
ACCERTAMENTO – Avviso notificato al socio – P.v.c. redatto nei confronti della società – Mancata allegazione – Illegittimità – Sussiste.	141

	Pag.
ACCERTAMENTO – Termini – Raddoppio – Riapertura per denuncia penale – Inammissibilità.	142
ACCERTAMENTO – Termini – Raddoppio – Onere del giudice di verificare il presupposto – Mancata presentazione della denuncia penale – Irrilevanza.	142
ACCERTAMENTO – Termini – Raddoppio – Operatività del raddoppio ai fini irap – Non sussiste.	142
ACCERTAMENTO – Avviso – Termine di 60 giorni previsto dall’art. 12 della legge n. 212 del 2000 – Decorrenza – Inosservanza – Nullità – Sussiste.	143
ACCERTAMENTO – Accertamento “a tavolino” – Processo verbale di constatazione – Necessità – Non sussiste – Termine di 60 giorni per l’emissione dell’avviso – Inapplicabilità.	143
ACCERTAMENTO – Accertamento “a tavolino” – Processo verbale di constatazione – Necessità – Sussiste – Termine di 60 giorni per l’emissione dell’avviso – Applicabilità. <i>Nota del prof. avv. Augusto Fantozzi</i>	144
ACCERTAMENTO – Avviso emesso prima del decorso del termine dei 60 giorni dalla consegna del p.v.c. – Prova della particolare urgenza – Necessità – Sussiste – Mancanza – Illegittimità dell’accertamento – Sussiste.	151
 Processo tributario	
PROCESSO - Giurisdizione – Atti dell’esecuzione – Giurisdizione tributaria – Presupposti.	152
PROCESSO – Giurisdizione – Atto di pignoramento – Contestazioni sulla regolarità delle cartelle presupposte – Giurisdizione tributaria – Sussiste. <i>Nota dell’avv. Luigi Carbone</i>	152
PROCESSO – Giurisdizione – Iscrizione ipotecaria a garanzia di crediti non tributari – Vizi sul procedimento di formazione – Giurisdizione tributaria – Sussiste.	157
PROCESSO – Giudice – Competenza territoriale – Sede dell’ufficio dell’ente che ha emesso l’atto impugnato.	157
PROCESSO – Onere della prova – Accertamento basato su risultanze acquisite presso terzi – Perizia grafica e denuncia penale del contribuente – Inversione onere – Sussiste.	158
PROCESSO – Prove – Produzione documentale – Fotocopie – Valenza probatoria – Sussiste.	158

<i>Indice analitico</i>	359
	Pag.
PROCESSO – Prove – Atto di notorietà – Efficacia probatoria – Non sussiste.	158
PROCESSO – Prove – Dichiarazioni rese da terzi nella fase di verifica fiscale – Semplice valore indiziario – Sussiste.	159
PROCESSO – Prove – Consulenza Tecnica – Poteri del giudice – Valutazione della consulenza tecnica di ufficio – Dissenso dal parere del c.t.u. – Apprezzamento di fatto – Ammissibilità.	159
PROCESSO – Poteri del giudice – Attribuzione di una categoria tarsu differente da quella accertata e da quella richiesta dal contribuente – Vizio di ultra petizione – Sussiste.	159
PROCESSO – Giudicato esterno – Rilevanza – Limiti.	160
PROCESSO – Autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale – Conseguenze in tema di prova – Decreto di rinvio a giudizio – Efficacia probatoria assoluta – Insussistenza. <i>Nota dell'avv. Luigi Riccardi</i>	160
PROCESSO – Parti – Atto tributario – Notifica a società estinta – Impugnazione – Legittimazione attiva dell'ex liquidatore – Sussistenza.	163
PROCESSO – Parti – Società in accomandita semplice – Debiti tributari societari – Avviso di accertamento – Notifica anche al socio accomandante – Proposizione del ricorso – Motivo di impugnazione – Estraneità della pretesa – Legittimazione ad impugnare – Sussiste.	164
PROCESSO – Spese – Annullamento in autotutela degli atti impugnati – Estinzione del giudizio – Conseguenze.	164
PROCESSO – Spese – Quantificazione – Mandato professionale – Irrilevanza.	164
PROCESSO – Spese – Compensazione – Motivazione – Complessità della materia.	165
PROCESSO – Spese – Accoglimento del ricorso – Compensazione – Illegittimità.	165
PROCESSO – Spese – Atto impositivo illegittimo – Autotutela – Mancato esercizio – Risarcimento del danno – Sussiste.	165
PROCESSO – Notifica del ricorso a mezzo “raccomandata on line” di Poste italiane – Inammissibilità.	166
PROCESSO – Reclamo – Art. 17 bis d.lgs. n. 546 del 1992 – Disciplina anteriore all’art. 1, comma 611, lett. a, legge n. 147 del 2013 – Impugnazione mediante ricorso – Inammissibilità – Non sussiste.	166

	Pag.
PROCESSO – Reclamo ante 1 gennaio 2016 – Avviso irrogazione sanzione per mancato pagamento del contributo unificato – Ente impositore – Mef – Costituzione in giudizio oltre il termine di 30 giorni dalla notifica del ricorso – Inammissibilità – Sussiste.	167
PROCESSO – Atti impugnabili – Interpello disapplicativo – Diniego – Fattispecie.	167
PROCESSO – Atti impugnabili – Interpello disapplicativo – Diniego – Impugnabilità in via autonoma – Insussistenza. <i>Nota redazionale del dott. Walter Celentano</i>	167
PROCESSO – Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Istanza di rateizzazione – Omessa notifica della cartelle – Impugnabilità – Sussiste.	170
PROCESSO – Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Impugnabilità – Sussiste. <i>Nota dell'avv. Luigi Quercia</i>	171
PROCESSO – Atti impugnabili – Garante del contribuente – Provvedimento di archiviazione di un esposto/denuncia – Impugnabilità – Non sussiste. <i>Nota redazionale del dott. Walter Celentano</i>	175
PROCESSO – Costituzione del ricorrente – Cause di inammissibilità – Difformità tra atto depositato e notificato – Presupposti.	176
PROCESSO – Avviso di trattazione – Mancata notifica nel domicilio eletto – Assenza di motivazione circa l'impossibilità di consegna – Rinnovo della comunicazione – Necessità – Sussiste.	176
PROCESSO – Sentenza – Motivazione – Contenuto – Riproduzione delle difese di una delle parti – Difetto di imparzialità del giudice – Esclusione.	177
PROCESSO – Sospensione – Invito al pagamento del contributo unificato – Impugnazione – Pendenza del giudizio – Avviso di irrogazione sanzioni – Legittimità – Sussiste. <i>Nota redazionale del dott. Walter Celentano</i>	177
PROCESSO – Impugnazioni – Appello – Notifica presso il domicilio eletto in primo grado – Ritualità – Sussiste.	179
PROCESSO – Impugnazioni – Termine – Consegna dell'atto all'agente notificatore – Effetti.	179
PROCESSO – Impugnazioni – Appello avverso decisione favorevole al contribuente – Estinzione per inattività delle parti – Passaggio in giudicato della sentenza di primo grado – Consegue.	179
PROCESSO – Impugnazioni – Giudizio di rinvio – Definitività della decisione emessa dalla Corte di Cassazione – Vizio di legittimità della stessa per la mancata applicazione dello <i>jus superveniens</i> – Rimedi. <i>Nota redazionale del dott. Walter Celentano</i>	180

<i>Indice analitico</i>	361
	Pag.
PROCESSO – Impugnazioni – Revocazione ordinaria – Art. 395, comma 4, c.p.c. – Errore di fatto – Presupposti.	182
PROCESSO – Misure cautelari – Pendenza del giudizio per cassazione – Sospensione dell'accertamento – D.lgs. n. 156 del 2015 – Presupposto. <i>Nota redazionale del dott. Walter Celentano</i>	182
PROCESSO – Estinzione per mancata riassunzione – Prescrizione del diritto – Disciplina – Art. 2945, terzo comma, c.c. – Applicabilità. <i>Nota redazionale del dott. Walter Celentano</i>	184
PROCESSO – Giudizio di ottemperanza – Esperibilità anche nei confronti dell'Agente della riscossione – Sussiste.	189
PROCESSO – Giudizio di ottemperanza – Atto di messa in mora – Forma.	189
 Riscossione	
RISCOSSIONE – Soggetti – Società affidataria del servizio – Delega ad Equitalia s.p.a. – Legittimità – Sussiste.	190
RISCOSSIONE – Prescrizione del credito – Cartella di pagamento – Effetto novativo – Sussiste.	190
RISCOSSIONE – Prescrizione del credito – Sanzioni – Riscossione mediante cartella di pagamento – Mancata impugnazione – Termine applicabile.	191
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Prescrizione – Credito erariale – Art. 2948, n. 4 c.c. – Applicazione. <i>Nota redazionale del dott. Walter Celentano</i>	191
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Aggio della riscossione – Aiuto di stato – Contrasto con la normativa comunitaria – Disapplicazione della normativa statale – Sussiste.	192
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica dell'atto presupposto – Difetto di motivazione – Non sussiste.	193
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Obbligo di motivazione – Contenuto.	194
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Indicazione di un omesso o carente versamento – Difetto di motivazione – Sussiste – Nullità della cartella – Sussiste.	194
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Motivazione – Interessi – Indicazione dei giorni applicati – Necessità.	194

	Pag.
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Iscrizione a ruolo interessi – Calcolo – Specificazione dei giorni – Mancanza – Difetto di motivazione – Sussiste.	195
RISCOSSIONE – Intimazione di pagamento – Singole percentuali e modalità di calcolo degli interessi – Omissione – Difetto di motivazione – Sussiste.	195
RISCOSSIONE – Intimazione di pagamento – Implicita revoca della rateizzazione – Specifica motivazione – Necessità – Difetto – Nullità dell'intimazione – Sussiste.	196
RISCOSSIONE – Misure cautelari – Iscrizione di ipoteca – Diritto al contraddittorio – Obbligo di informazione preventiva – Necessità.	196
RISCOSSIONE – Misure cautelari – Iscrizione di ipoteca – Contraddittorio preventivo – Necessità.	196
RISCOSSIONE – Misure cautelari – Iscrizione ipotecaria – Esecuzione sui beni costituenti il fondo patrimoniale – Illegittimità ex art. 170 c.c. – Condizioni.	197
RISCOSSIONE – Misure cautelari – Iscrizione ipotecaria – Immobili conferiti in fondo patrimoniale – Opponibilità all'attività del creditore – Estraneità del debito ai bisogni della famiglia – Onere della prova in capo al contribuente – Sussiste. <i>Nota dell'avv. Antonio Damascelli e dell'avv. Gabriele Damascelli</i>	197
RISCOSSIONE – Fermo di autoveicolo – A carico di familiare di soggetto invalido – Illegittimità – Fattispecie.	203
RISCOSSIONE – Rateazione nel pagamento dei tributi – Criteri e decadenza.	204
RISCOSSIONE – Rateazione – Revoca – Illegittimità – Fattispecie.	204
RISCOSSIONE – Rimborso – Credito evidenziato nella dichiarazione di imposta – Istanza di rimborso – Necessità – Esclusione.	204
RISCOSSIONE – Rimborso rinveniente da dichiarazione – Mancata risposta dell'ente impositore – Formazione del silenzio rifiuto – Impugnabilità – Sussiste – Prescrizione decennale – Sussistenza.	204
RISCOSSIONE – Rimborso – Sentenza passata in giudicato – Sospensione per crediti erariali preesistenti – Illegittimità – Sussiste.	205
RISCOSSIONE – Ritenuta d'acconto – Mancata esposizione in dichiarazione – Credito di imposta – Rimborso – Istanza – Necessità – Sussiste.	206
RISCOSSIONE – Art. 43 del d.p.r. n. 602 del 1973 – Applicazione analogica – Esclusione.	206

Notificazioni

NOTIFICAZIONI – A mezzo di Poste italiane s.p.a. – Esclusività – A mezzo di vettore privato – Inesistenza giuridica della notificazione – Sussiste. *Nota del dott. Marco Ligrani* 207

NOTIFICAZIONI – A mezzo posta – Immissione dell'avviso nella cassetta – Dimostrazione con perizia giurata fotografica dell'inesistenza della cassetta – Inesistenza della notifica – Sussiste. 212

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – A mezzo posta – Direttamente da parte dell'agente della riscossione – Validità – Adempimenti dell'ufficiale postale – Relazione di notificazione – Necessità – Non sussiste. 213

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – A mezzo posta – Soggetti legittimati – Agente della riscossione – Esclusione. 213

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Irreperibilità relativa del destinatario – Raccomandata informativa – Necessità – Non sussiste. 214

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Notifica a società in pendenza di procedura concordataria – Illegittimità – Sussiste. 214

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Società incorporata – Inesistenza della notifica. 215

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Prova – Deposito della sola relata – Insufficienza. 215

NOTIFICAZIONI – Servizio postale – Data di spedizione – Prova – Documento formato dal mittente – Inidoneità – Ricevuta di spedizione – Necessità – Sussiste. 215

NOTIFICAZIONI – A mezzo posta – Valenza probatoria privilegiata – Sussiste – Contestazione – Querela di falso – Necessità – Sussiste. 216

NOTIFICAZIONI – Cartella di pagamento – Avviso di ricevimento – Sottoscrizione – Querela di falso – Sentenza dichiarativa – Inesistenza della notifica – Sussiste. 216

Disposizioni tributarie di carattere generale

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Accertamento – Annullamento in autotutela – Emissione di nuovo atto impositivo – Condizioni di legittimità. 217

DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Dichiarazione ici – Emendabilità – Sussiste. 217

	Pag.
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Dichiarazione integrativa – Termine finale per la presentazione – Individuazione.	218
DISPOSIZIONI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Estensione analogica a diversa fattispecie – Illegittimità – Sussiste. <i>Nota della dott.ssa Marta Basile</i>	218
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni amministrative – Incertezza sul valore venale dei beni oggetto di imposizione – Elemento psicologico – Non sussiste.	223
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Dichiarazione dei redditi predisposta da professionista non abilitato – Sentenza penale di condanna – Inapplicabilità – Sussiste.	223
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni amministrative – Incertezza normativa – Norma di interpretazione autentica – Inapplicabilità – Sussiste.	224
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni amministrative – Cause di non punibilità – Forza maggiore – Illegittimità – Sussiste.	224
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Indicazione in fattura di titolo di non imponibilità errato – Non assoggettabilità comunque dell'operazione all'imposta – Violazione meramente formale – Sussiste – Sanzionabilità – Non sussiste.	224
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Ravvedimento operoso – Versamento inferiore al dovuto – Errore materiale – Irrilevanza – Sussiste.	225
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Misure cautelari – Art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 – Autorizzazione del giudice – <i>Fumus boni juris e periculum in mora</i> – Sussistenza dei requisiti – Motivazione adeguata – Necessità – Sussiste. <i>Nota del prof. Giuseppe Ingraio</i>	225
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Credito d'imposta – Compensazione per un importo superiore a quello richiesto – Recupero della differenza – Successivo sgravio parziale – Irrogazione – Criteri.	229
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Condono – Atto di diniego – Obbligo di motivazione.	229
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Scudo fiscale – Cause ostative.	229
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Ente di natura non associativa – Iscrizione all'anagrafe – Ammissibilità – Sussiste.	230

	Pag.
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Ente di natura non associativa ma strumentale e dipendente da associazione onlus – Iscrizione all’anagrafe – Ammissibilità – Sussiste.	230
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto del contribuente – Non contestazione in ordine al riconoscimento della qualifica di onlus – Legittimo affidamento – Sussiste.	230
DISPOSIZIONI DI CARATTERE GENERALE – Statuto del contribuente – Verifica – Ordine di servizio relativo ad un anno d’imposta – Estensione della verifica ad altro anno d’imposta – Assenza di apposita autorizzazione – Avviso di accertamento – Nullità – Sussiste.	231

CONTRIBUTI DOTTRINALI

	Pag.
PIETRO BORIA, Ordinario di diritto tributario nell'Università La Sapienza di Roma, <i>Il principio "chi inquina paga" nell'ordinamento comunitario</i>	343
WALTER CELENTANO, Consigliere della Corte di Cassazione, <i>Protocollo per la massimazione delle sentenze</i>	27
MARIO CICALA, Presidente della sezione tributaria della Corte di Cassazione, Presidente della Commissione tributaria regionale della Toscana, <i>Uno spunto di riflessione: leggi – sentenza?</i>	285
GIUSEPPE CORASANITI, Associato di diritto tributario nell'Università di Brescia, <i>La nuova disciplina dell'abuso del diritto in materia tributaria tra profili sostanziali e garanzie procedurali</i>	314
FRANCESCO D'AYALA VALVA, Ordinario di diritto tributario nell'Università del Molise – LICIA FIORENTINI, Avvocato tributarista del foro di Roma, <i>La nuova mediazione tributaria. Prime considerazioni</i>	259
GUGLIELMO FRANSONI, Ordinario di diritto tributario nell'Università degli Studi di Foggia, <i>Spunti in tema di "accertamento parziale" e "accertamenti ordinari"</i>	292
FRANCO GALLO, Presidente emerito della Corte Costituzionale, <i>La crisi del federalismo fiscale. Nord e Sud</i>	270
ALESSANDRO GIOVANNINI, Ordinario di diritto tributario nell'Università di Siena, <i>Il divieto di doppia sanzione</i>	335
MANLIO INGROSSO, Ordinario di diritto tributario presso la Seconda Università di Napoli, <i>Validità degli atti di accertamento e delega di firma alla luce delle recenti pronunce della Corte di Cassazione</i>	299
ANDREA PARLATO, Ordinario di diritto finanziario, Benemerito dell'Ateneo di Palermo, <i>Profili legislativi e giurisprudenziali</i>	23
PAOLO PURI, Associato di diritto tributario nell'Università del Sannio, <i>Brevi riflessioni sul coinvolgimento (e rimborso) delle aziende elettriche nella riscossione del canone rai</i>	332
CLAUDIO SACCHETTO, Emerito di diritto tributario nell'Università di Torino Presidente del Comitato scientifico del Massimario del Piemonte, <i>Massimario, banche dati e tecnologia informatica: solo tecnica o un nuovo diritto?</i>	25
LIVIA SALVINI, Ordinario di diritto tributario nell'Università Luiss Guido Carli di Roma, <i>L'abrogazione del "raddoppio" dei termini di accertamento fiscale e i suoi effetti</i>	306

<i>Indice analitico</i>	367
	Pag.
ENNIO ATTILIO SEPE, Presidente della Commissione tributaria regionale della Puglia Sostituto Procuratore Generale della Corte di Cassazione, <i>Il sistema delle impugnazioni nel processo tributario</i>	232
FRANCESCO TESAURO, Ordinario di diritto tributario nell'Università degli Studi di Milano-Bicocca, <i>La nuova disciplina della tutela cautelare nel processo tributario</i>	248
VICTOR UCKMAR, Emerito di diritto tributario nell'Università di Genova, <i>Completare la giurisdizionalizzazione delle Commissioni</i>	255

Realizzato nel mese di giugno 2016 dalla
LEVANTE EDITORI FIGLI DI MARIO CAVALLI srl - BARI (Italia)
35, via Napoli - Tel. e Fax 080.5213778
www.levantebari.com
e-mail: levanted@levantebari.it



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 978-88-7949-662-9



9 788879 496629