



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
della PUGLIA

# MASSIMARIO

delle

## COMMISSIONI TRIBUTARIE

della PUGLIA



1/2  
2010

LEVANTE EDITORI - BARI



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
della PUGLIA

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

N. 1/2 - 2010

# COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA

*presidente dott. Ennio Attilio Sepe  
direttore dott. Francesco Giaccari*

## UFFICIO DEL MASSIMARIO

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

---

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

autori delle note e dei contributi dottrinali  
*dott.ssa M. Ancona, dott.ssa M. Basile, avv. L. Carbone, dott. Walter Celentano, avv. F. Ciani, dott. M. Cicala, prof. avv. G. M. Cipolla, avv. A. Damascelli, prof. N. d'Amati, prof. avv. F. d'Ayala Valva, dott.ssa F. De Luca, prof. N. Fortunato, avv. F. Fratini, dott. L. Iacobellis, dott. M. Ligrani, avv. O. Lobefaro, avv. L. Lubelli, prof. G. Marongiu, dott.ssa V. Morizio, avv. L. Quercia, avv. L. Riccardi, dott. C. Sciancalepore, prof. avv. G. Selicato, avv. R. Tortora, avv. M. Urbano, prof. avv. A. Uricchio, avv. M. Villani.*

---

### Norma istitutiva

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

### articolo 40 *Ufficio del Massimario*

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

---

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





*Ex silentio nutritur iustitia*

Bonaventura da Bagnoregio

## Lo stato della giurisdizione tributaria

PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA  
Ordinario di Diritto Tributario nell'Università del Molise  
Presidente dell'Ufficio del Garante del Contribuente del Lazio

### Sommario:

1. Premessa
2. Il “nuovo” concetto di “atto impugnabile”
3. Il problema della riscossione anticipata del credito erariale e degli strumenti posti a “caute-la” e “garanzia”. Profili emergenti di responsabilità dell'Amministrazione finanziaria
4. La questione della risarcibilità del danno da responsabilità aggravata nel processo tributario
5. Spese di giudizio
6. Il problema del contenzioso storico e del rischio di equo indennizzo
7. Novità sul processo, introdotte con L. 69/2009
8. In tema di notifiche e comunicazioni
9. L'incertezza normativa
10. Conseguenze dell'eliminazione del potere officioso delle Commissioni Tributarie di ordi-nare alle parti il deposito di documenti
11. Le incompatibilità del Giudice tributario

### 1. Premessa

Nell'ultimo anno si è registrato un ulteriore assestamento dell'ordinamen-to giudiziario tributario, con significativi cambiamenti e spunti di nuove ri-flessioni.

In particolare, si è assistito ad un ampliamento della giurisdizione tributa-ria, a colpi di pronunzie interpretative della giurisprudenza di legittimità, a riprova dell'assenza di un concetto univoco e definito di *tributo*.

Invero, la genericità dell'oggetto della giurisdizione tributaria, esteso a tutti i *tributi di ogni genere e specie comunque denominati* ha spinto la Supre-ma Corte a ricondurvi, nel tempo, qualsivoglia prestazione che non trovasse giustificazione in finalità punitive o fonte in un rapporto sinallagmatico tra prestazione e beneficio percepibile dal singolo, sia quelle esplicitamente ri-condotte nell'ambito della giurisdizione tributaria dall'art. 2 D.Lgs. 546/1992 – come, ad esempio, i contributi per il S.S.N. (Cass. SS.UU. 8472 del 2 aprile 2008) – sia quelle riconducibili, per via interpretativa, alla categoria delle prestazioni aventi natura tributaria – come il canone RAI, qualificato *entrata tributaria*, in quanto *non commisurato alla possibilità effettiva di usufruire del servizio de quo* (Cass. SS.UU. 24010/07), ed anche i contributi di bonifica, da tempo inseriti in via interpretativa tra le prerogative del giudice tribu-

tario, in quanto costituiscono prelievi direttamente imposti dalla legge per scopi d'interesse generale, così come pure la restituzione delle somme versate a tale titolo.

Da ultimo la Corte di Cassazione, SS.UU., ha affermato, con sentenza n. 1625 del 27 gennaio 2010, la giurisdizione del giudice tributario sul provvedimento di cancellazione (o sul rifiuto di iscrizione) dall'anagrafe delle Onlus, affermando che *“la ragione della istituzione dell'anagrafe e la ratio dell'intera disciplina sono prettamente fiscali [...] Il che induce ad escludere che le relative controversie attengano [...] alla individuazione del “presupposto di un presupposto”, riguardando viceversa direttamente l'esistenza dei requisiti per la concessione di individuati benefici fiscali”*.

Le incertezze sul concetto di “tributo” e la necessità di individuare la natura tributaria del prelievo a prescindere dal *nomen iuris*, hanno fatto dubitare della legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, D.Lgs. 546/1992, in relazione a molteplici prelievi che il Legislatore ha enumerato espressamente tra le entrate “tributarie”.

Recentemente la Corte Costituzionale ha avuto modo di confermare la natura tributaria della TIA e del CIMP (rispettivamente, in relazione alla TIA: Corte Cost. sent. n. 238 del 24 luglio 2009; in relazione al CIMP: Corte Cost. ord. n. 18 del 21 gennaio 2010, sent. n. 141 del 08 maggio 2009 e ord. n. 218 del 17 luglio 2009), chiarendo ancora una volta (nella sent. n. 141/2009) quali debbano essere *“[...] i criteri cui far riferimento per qualificare come tributari alcuni prelievi. Tali criteri, indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che disciplina i prelievi stessi, consistono nella doverosità della prestazione, nella mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante (ex plurimis: sentenze n. 141 del 2009; n. 64 del 2008; n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005)”*.

La Consulta ha richiamato altri contesti, nei quali, viceversa, sulla scorta dei parametri *de quibus*, è stata sottratta alla giurisdizione tributaria il COSAP *“disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici”* (Corte Cost. sent. n. 64 del 14 marzo 2008).

Da ultimo, con sentenza n. 39 dell'11 febbraio 2010, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, D.Lgs. 546/1992, nella parte in cui il Legislatore vi ha incluso il canone di depurazione acque reflue, atteso che *“la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi. La tariffa di servizio idrico integrato si configura quale corrispettivo di una*

*prestazione commerciale complessa e trova fonte nel contratto di utenza. L'esistenza di un preciso sinallagma contrattuale esclude la ragionevolezza della debenza del corrispettivo in assenza della relativa possibilità di fruizione del servizio".*

Pertanto, nell'interpretazione dinamica dell'art. 2 D.Lgs. 546/1992, al fine di verificare se un determinato prelievo spetti o meno alla giurisdizione tributaria, occorrerà prescindere dal *nomen iuris* e valutarne la natura, alla luce dei criteri interpretativi segnati dall'ultima giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Consulta.

All'opera di ampliamento disorganico dell'oggetto della giurisdizione tributaria ha contribuito il Legislatore, che ha inserito tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie il fermo e l'ipoteca, universalmente ritenuti *atti neutri*, apparentemente svincolati dalla qualifica *tributaria* della pretesa patrimoniale ad essi sottesa. I confini della giurisdizione tributaria si sono, dunque, gradualmente sbiaditi, nell'incertezza di "cosa" dovesse rientrare nel suo alveo e "cosa" dovesse esserne esclusa.

La situazione *de qua* ha determinato la Consulta a segnare, con interventi correttivi, una battuta di arresto all'ampliamento convulso della giurisdizione tributaria, frenando la proliferazione di tendenze legislative ed interpretative volte ad ampliare irrazionalmente l'oggetto della giurisdizione tributaria.

La stessa è, dunque, intervenuta per contenere l'orientamento delle SS.UU. della Corte di Cassazione (ord. 3171/07), le quali avevano ritenuto che l'opposizione ad atti irrogativi delle sanzioni amministrative, emessi dall'A.F. per violazione degli obblighi di previdenza obbligatoria, rientrasse nell'ambito della giurisdizione tributaria, poiché, concernendo la violazione di norme previdenziali – di natura "tributaria", in quanto previste nell'interesse della collettività e non a beneficio *uti singulus* – di riflesso anch'esse dovessero ritenersi a *valenza tributaria*.

La Consulta, interrogata sullo stesso argomento ha assoggettato l'art. 2 cit. a declaratoria di incostituzionalità, nella parte in cui era devoluta al giudice tributario la competenza sulle *sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari*. Con quest'ultima sentenza la Corte Costituzionale ha colto l'occasione di richiamare la sua più recente giurisprudenza sul tema, affermando che la giurisdizione tributaria deve essere considerata un organo speciale di giurisdizione preesistente. Ha poi riconosciuto che l'oggetto di tale giurisdizione, così come la disciplina degli organi speciali, ben possono essere modificati dal legislatore ordinario, il quale tuttavia incontra precisi limiti costituzionali consistenti nel non snaturare le materie attribuite a dette giurisdizioni speciali e nell'assicurare la conformità a Costituzione delle medesime giurisdizioni. Il menzionato duplice limite opera con riferimento ad ogni

modificazione legislativa riguardante l'oggetto delle giurisdizioni speciali preesistenti e altresì che il mancato rispetto del limite di non snaturare le materie originariamente attribuite a tali giurisdizioni si traduce nell'istituzione di un nuovo giudice speciale, espressamente vietata dall'art. 102 della carta costituzionale. La Corte ha ancora precisato che la giurisdizione tributaria deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto e che la medesima non può essere ancorata al solo dato formale e soggettivo (relativo all'ufficio competente ad irrogare la sanzione). L'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali.

La stessa ha, in tal modo, negato validità alla tesi della natura tributaria delle sanzioni amministrative *de quibus*, in virtù di una correlazione con gli oneri previdenziali, intesi quali *tasse di scopo*; per altro verso, ha, così, inteso ridimensionare ulteriormente l'ambito della giurisdizione tributaria, depurandolo da materie vagamente vicine al concetto indefinito, sotto il profilo processuale, di tributo.

Da ultimo sono giunti i dovuti chiarimenti della Suprema Corte, sui limiti alla giurisdizione tributaria in tema di fermo ed ipoteca.

In particolare, con sentenza n. 4077 del 22 febbraio 2010, le SS.UU. hanno puntualizzato, che *“al pari delle controversie in tema di fermo di beni mobili di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86, (che appartengono alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie solo se il fermo è stato eseguito a garanzia del soddisfacimento di crediti di natura tributaria: C. Cass. nn. 2008/14831, 2009/6593), anche quelle in tema d'iscrizione ipotecaria rientrano nella giurisdizione delle Commissioni soltanto nel caso in cui siano state effettuate per ottenere il pagamento d'imposte o tasse (C. Cass. n. 2009/6594)”*.

Pertanto, l'attribuzione alla cognizione del giudice tributario di qualsivoglia “atto neutro” è stata ben presto ridimensionata all'impugnazione solo di quegli atti che, in qualche misura, sono da ricondursi ai binari della materia “tributaria”, ovverosia, nella ipotesi di fermo ed ipoteca, a quelli che sono espressione di garanzia del credito di natura tributaria.

Infine, sembra opportuno segnalare la nuova problematica connessa ai limiti della giurisdizione tributaria in materia di “liti catastali”, se il ricorrente sia il Comune.

In particolare, con sentenza n. 675/2010, le SS.UU. della Corte di Cassazione hanno dichiarato la competenza del TAR a conoscere degli atti di classamento emessi dall'Agenzia del Territorio, qualora questi siano impugnati dal Comune.

La problematica nasce dal rischio di conflitto di competenze, oltre che dalla dispersione degli strumenti processuali: basti pensare che il medesimo



atto di classamento può, al contempo, essere impugnato dal privato dinanzi alle Commissioni Tributarie; dal Comune, dinanzi al Tar.

## 2. Il “nuovo” concetto di “atto impugnabile”

Nelle prerogative di difesa del contribuente, alle Commissioni Tributarie è affidato il compito delicatissimo di verificare se l'atto impugnato, a prescindere dal *nomen iuris* o dall'inserimento del Legislatore nell'ambito dell'art. 19 D.Lgs. 546/1992, sia espressione di una pretesa tributaria ben definita.

In tal senso, si sono espresse le SS.UU., con sentenza n. 10672 dell'11 maggio 2009, confermando l'impugnabilità del “preavviso di fermo”, atteso che *“costituisce ius receptum nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale l'elencazione contenuta nell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 non rappresenta ulteriormente un numerus clausus in quanto deve ritenersi impugnabile avanti alla giurisdizione tributaria ogni atto, indipendentemente dalla forma o denominazione, che rechi una pretesa nei confronti del destinatario deducendo la sussistenza di un rapporto giuridico d'imposta suscettibile pertanto di far insorgere nel destinatario l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. spiegando le proprie difese davanti al giudice naturale”* (conformemente anche Cass. Sez. V n. 17202 del 23 luglio 2009).

Da ultimo, la Suprema Corte, n. 724 del 19 gennaio 2010, seguendo il medesimo principio di cui sopra, ha, altresì, affermato l'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo.

## 3. Il problema della riscossione anticipata del credito erariale e degli strumenti posti a “cautela” e “garanzia”. Profili emergenti di responsabilità dell'Amministrazione finanziaria

Il problema concreto della giurisdizione tributaria sono i limiti, segnati dalla giurisprudenza della Consulta (sent. n. 165 del 31 maggio 2000) alla sospensione della provvisoria esecuzione del credito, una volta chiuso il giudizio di primo grado, in assenza di previsione espressa, che affidi al giudice tributario i poteri che gli artt. 283 e 373 cpc prevedono, viceversa, specularmente in capo al giudice civile.

D'altra parte, la questione del “titolo” da cui tragga origine la provvisoria esecuzione del credito erariale in pendenza di giudizio è annoso ed irrisolto, a scapito delle Commissioni, le quali tutti i giorni si trovano a contatto con le esigenze di tutela del contribuente dinanzi ad una esecuzione, non ponderata, del credito erariale in pendenza di giudizio.

La tesi interpretativa della impossibilità di utilizzare gli schemi processual-civilistici di sospensione della provvisoria esecuzione ex artt. 283 e 373

cpc, si accompagna con un'altra, volta ad ostacolare l'applicazione estensiva dell'art. 47 D.Lgs. 546/1992 a seguito della sentenza di primo grado, atteso che sospendere gli effetti dell'atto impugnato potrebbe voler aderire alla tesi della ultrattività dell'atto d'imposizione anche a seguito del *dictum giudiziale*.

Da ultimo, con ordinanza del 13 ottobre 2008, la CTR di Napoli ha nuovamente rimesso la questione alla Consulta, essendovi effettivamente un vuoto di tutela nella mancata previsione di "*sospensione della sentenza d'appello tributaria, impugnata con ricorso per Cassazione, allorquando ivi sopravvenga, per la prima volta, il pericolo di un grave ed irreparabile danno*", con carattere di irreversibilità e non altrimenti evitabile.

In ogni caso, il compito di rispondere, nel concreto, alle istanze di difesa del contribuente spetta "sul campo" alle Commissioni Tributarie, le quali, a prescindere dalle problematiche teoriche, in plurime occasioni, hanno sentito l'esigenza di tutelare, comunque, anche nel silenzio della legge, il contribuente da un danno grave ed irreparabile provocato dalla riscossione anticipata del credito, di tal fatta, tamponando i vuoti sistematici e la sproporzione tra le "ragioni del credito erariale" e la denegata tutela del contribuente.

Allo stato si segnala, tra l'altro, una apparente lacuna di tutela giurisdizionale del contribuente nella fase dell'esecuzione forzata, non spettante al giudice tributario ex art. 2 D.Lgs. 546/1992, ed affidata, con grosse limitazioni, al giudice civile. La descritta situazione, sulla quale si auspica un adeguato intervento interpretativo, a tutela del contribuente esecutato, acuisce la problematica, particolarmente sentita dalle Commissioni, del potere di sospendere la riscossione anticipata del credito in pendenza di giudizio.

Si rammenta che, da ultimo, la garanzia del credito sta trovando maggiore forza, anche nell'utilizzo indiscriminato dello strumento cautelare, atteso che "*la disciplina dettata dall'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997 deve interpretarsi nel senso che le misure cautelari ivi richiamate devono ritenersi applicabili sia agli importi dovuti a titolo di imposte che di sanzioni. Non sussiste alcun difetto di coordinamento fra la collocazione della norma de qua nella riforma delle sanzioni tributarie non penali e la pretesa fondatezza dell'assunto secondo il quale l'irrogazione delle misure dovrebbe intendersi limitata esclusivamente alle sanzioni*" (Cass. Sez. V, n. 1838 del 28 gennaio 2010).

Il compito, dunque, delle Commissioni Tributarie, dovrà essere particolarmente accurato dinanzi ad un sequestro cautelare sul patrimonio o sull'azienda del contribuente, valutando meticolosamente la sussistenza delle ragioni "cautelari" e, dunque, il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora*, atte a giustificare la restrizione della sfera patrimoniale e la perdita immediata di *chance* del contribuente.

Il vecchio scenario del *favor fisci* “a tutti i costi” ed a prescindere dalle conseguenze dannose per il contribuente sta, però, cambiando.

Abbiamo assistito negli ultimi anni ad una crescente sensibilità del giudice civile per la sproporzione tra le ragioni del credito erariale, atte a giustificare la perseveranza nell'azione, la automatica riscossione anticipata del credito e l'apposizione di vincoli di garanzia e di “cautela” sullo stesso, da un lato, e le ragioni del contribuente, dall'altro.

Da ultimo, si stanno delineando limpidamente profili di responsabilità dell'Amministrazione finanziaria nella gestione “non ponderata” degli strumenti processuali ed amministrativi per il recupero del credito erariale.

In particolare, la Cassazione Civile, con sentenza n. 698 del 19 gennaio 2010, ha avuto modo di affermare la risarcibilità del danno “da compimento dell'atto illegittimo”, in una ipotesi in cui, nonostante l'istanza di autotutela del contribuente, quest'ultimo era stato costretto “*ad affrontare spese legali e d'altro genere per proporre ricorso e per ottenere per questa via l'annullamento dell'atto*”. Come, dunque, confermato dalla Suprema Corte, nelle ipotesi in cui l'azione processuale e l'uso degli strumenti di legge, compresi gli atti della riscossione, non sia ben ponderato dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria (compresi gli Agenti della riscossione) “*la responsabilità della P.A. è innegabile*”.

In questo contesto di acuita sensibilità degli organi giudiziari per le prerogative di difesa del contribuente (parte debole dinanzi agli “automatismi decisionali e procedimentali” del Fisco), nonché dinanzi allo spettro della responsabilità extracontrattuale della P.A. da “atto illegittimo” ed, a cascata, di quella del funzionario responsabile per danno erariale dinanzi alla Corte dei Conti, hanno condotto la Direzione normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate a lanciare, con circolare n. 24/E del 15 maggio 2009, un monito agli Uffici, indicando quali debbano essere gli “*indirizzi operativi in materia di contenzioso tributario*” ed, in particolare, specificando che “*sarà intrapresa ogni iniziativa diretta alla diminuzione della conflittualità nei rapporti con i contribuenti mediante il diffuso ricorso agli istituti deflattivi del contenzioso. Per quanto riguarda la gestione del contenzioso tributario, l'azione delle strutture territoriali deve favorire l'utilizzo – qualora ne ricorrano i presupposti – dell'autotutela e della conciliazione giudiziale. Prima della predisposizione delle controdeduzioni, va valutato il grado di sostenibilità della pretesa, tenendo conto dei motivi di ricorso, al fine di verificare l'eventuale esistenza dei presupposti per l'autotutela o la conciliazione giudiziale, totali o parziali*”.

Alla luce del nuovo scenario e della emergente attenzione dei giudicanti e delle strutture amministrative ai profili risarcitori, conseguenti agli automati-

smi gestionali del contenzioso tributario, nuova linfa è affidata al Garante del contribuente, organo volto a stimolare gli Uffici al riesame in autotutela degli atti di accertamento e riscossione e, dunque, all'uso razionale, perito e prudente, degli strumenti processuali e procedurali a disposizione dell'A.F..

#### **4. La questione della risarcibilità del danno da responsabilità aggravata nel processo tributario**

A fronte degli automatismi processuali e procedurali dell'A.F., ritenuti risarcibili dalla Cassazione Civile, a titolo di responsabilità extracontrattuale, occorre oggi riflettere su un altro *gap* di tutela giurisdizionale a discapito del contribuente, consistente nella mancanza di una interpretazione forte e consolidata sulla possibilità che anche il giudice tributario, al pari di tutte le altre giurisdizioni, conosca del risarcimento del danno da "*illecito processuale*", ex art. 96 cpc.

L'argomento è ancora più forte, atteso che, con L. 69/2009, il Legislatore ha rafforzato i poteri del giudice *in parte qua*.

Si rammenta che oramai è *ius receptum*, nella giurisprudenza di legittimità e nella dottrina che l'accertamento del danno per responsabilità eziologicamente correlate al processo, ex art. 96 cpc, spetta al giudice della causa nella quale, o in relazione alla quale si è verificato l'illecito.

È opportuno sottolineare che siffatta competenza funzionale è stata da tempo attratta anche nella sfera di competenza giurisdizionale del giudice amministrativo, giacché "*la domanda di risarcimento del danno riconducibile ad una responsabilità processuale aggravata inerente ad un procedimento dinanzi ad un giudice amministrativo non può essere proposta avanti al giudice ordinario, perché non attiene a questione patrimoniale consequenziale alla pronuncia circa la legittimità dell'atto o del provvedimento avanti a quel giudice impugnato. Detta domanda è conoscibile solo dallo stesso giudice amministrativo nell'ambito della controversia in relazione alla quale si assumono verificati gli estremi della suddetta responsabilità, spettando a detto giudice la statuizione sull'ammissibilità di quella domanda nel contenzioso amministrativo e sull'eventuale questione di legittimità costituzionale che potrebbe configurarsi per la mancanza di una previsione analoga all'art. 96 cpc, con riferimento a quel contenzioso*" (in tal senso, Cass. Sez. I, n. 12024 del 26 ottobre 1999, nonché SS.UU. 429/1989 e SS.UU. 2432/1983).

Tra l'altro, è principio consolidato quello secondo cui è inammissibile la domanda risarcitoria ex art. 96 cpc proposta in un autonomo e separato giudizio.

Tutto quanto sopra porta a far riflettere sotto una nuova luce sulla necessaria competenza del giudice tributario a conoscere del danno da illecito proces-



suale, essendo evidentemente anacronistico che quest'ultimo sia l'unico che non possa conoscere della responsabilità aggravata: ciò evidenziando un deficit ulteriore di tutela, questa volta risarcitoria, *nel* processo e *per* il processo.

### 5. Spese di giudizio

Una importante novità in tema di spese di giudizio è stata inserita dalla L. 69/2009, nell'ambito dell'art. 92 cpc, a sua volta richiamato dall'art. 15 D.Lgs. 546/1992 per la disciplina della compensazione.

Il testo previgente sulla compensazione delle spese era il seguente: “*Se vi è soccombenza reciproca o concorrono altri giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti*”.

Nel testo novellato, la compensazione delle spese è così disciplinata: “*Se vi è soccombenza reciproca o concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicati nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti*”.

Nel passaggio dalla vecchia alla nuova formulazione i *giusti motivi* sono stati sostituiti dalle *gravi ed eccezionali ragioni*.

Le Commissioni, dunque, se vorranno applicare la regola della compensazione delle spese, al di fuori dei casi di soccombenza reciproca, dovranno motivare espressamente i motivi di eccezionalità e gravità che supportano la decisione *de qua*.

In altri termini, la statuizione di compensazione delle spese, alla luce della nuova normativa, come conferma la stessa locuzione utilizzata dal Legislatore, sarà l'eccezione alla regola e dovrà essere motivata dal giudice in quanto tale, facendo espresso riferimento ai parametri motivazionali della eccezionalità e della gravità.

### 6. Il problema del contenzioso storico e del rischio di equo indennizzo

Invero, la lentezza dei processi espone l'Erario a pesante responsabilità patrimoniale, dovendo versare al cittadino un'equa riparazione per danni patrimoniali e non patrimoniali, la cui esistenza si presume in ipotesi di violazione del termine di ragionevole durata del processo, come previsto dall'art. 2 della Legge 24 marzo 2001, n. 89, c. d. legge Pinto.

Tale legge è attualmente applicata solo in riferimento ai procedimenti espressamente menzionati dall'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo, ratificata dall'Italia con Legge n. 848/1995.

Il citato art. 6 tutela la ragionevolezza dei tempi (oltre che in materia penale) solo in relazione alle controversie sui diritti e obblighi di natura civile, tra i quali si ritiene non rientrino quelli di natura tributaria.

Infatti, la Corte Cass. sez. un., con sentenze nr. 1138, 1139, 1140 e 1141 del 26 gennaio 2004, in sintonia con l'orientamento negativo della Corte europea dei diritti dell'uomo, ha escluso la configurabilità dell'equo indennizzo per la non ragionevole durata del processo tributario, stante il tenore testuale del citato art. 6 Conv..

Resta, invece, applicabile la c. d. legge Pinto quando la non ragionevole durata concerne l'inottemperanza del giudicato tributario o l'applicazione di sanzioni tributarie particolarmente afflittive, assimilabili a quelle lato sensu penali.

Tuttavia, non va dimenticato che l'art. 111, comma 2, Cost. assicura la ragionevole durata per "ogni (tipo di) processo"; e quindi anche per quello tributario.

Non è dato prevedere fino a quando quel principio costituzionale resterà norma meramente programmatica, senza effetti precettivi sui tempi dei processi tributari. Con la conseguenza che se tale principio venisse applicato ai processi pendenti innanzi alla Commissione Tributaria Centrale ora transitati in sede regionale avremmo l'automatica e certa soccombenza per l'Erario in tutti quei processi.

Va comunque ricordato che la Corte di Cassazione, con una recente sentenza (14/2008), ha cercato di delimitare il diritto al risarcimento civile al solo periodo eccedente il termine di ragionevole durata del processo (cinque anni). In questo caso ha formulato un'affermazione forte ed in qualche maniera innovativa: il giudice nazionale è tenuto ad applicare la legge dello Stato, non potendo darsi alla giurisprudenza della Cedu diretta applicazione nell'ordinamento giuridico italiano con il disapplicare la norma italiana, avendo la Corte costituzionale chiarito con le sentenze n. 348 e n. 349 del 2007, che la Cedu non crea un ordinamento giuridico sopranazionale.

Non va sottaciuto per altro verso che presso le sezioni regionali della C.T.C. sono pendenti anche numerosi giudizi, che hanno per oggetto la richiesta di rimborso di tributi versati o ritenuti dai sostituti di imposta nel dubbio sulla doverosità del relativo versamento ed ancora le provvisorie iscrizioni a ruoli nel tempo, se pure giustificate da un giudicato favorevole al Fisco, queste somme producono per legge interessi, che dovranno essere corrisposti dall'erario, unitamente alla sorte, alla conclusione del contenzioso eventualmente favorevole al contribuente. E ciò con conseguenze preoccupanti sull'Erario stante il lungo tempo trascorso.

La normativa sopra descritta vincola, quindi, i giudici assegnati alla nuova sezione ad un particolare impegno a smaltire celermente il nuovo carico di lavoro, che transita nella nostra regione.

## 7. Novità sul processo, introdotte con L. 69/2009

Nell'ambito della disciplina generale dei termini, all'art. 153 cpc è stato aggiunto dalla L. 69/2009 il comma 2, secondo cui *“la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini. Il giudice provvede a norma dell'art. 294, secondo e terzo comma”*.

Come è stato commentato in dottrina *“la modifica ha comportato l'abrogazione dell'art. 184 bis cpc, rubricato ‘rimessione in termini’, che consentiva alla parte che era incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile di chiedere al giudice istruttore di essere rimessa in termini. [...] La nuova collocazione dell'istituto della rimessione in termini – dall'art. 184 bis all'art. 153 cpc, e, di conseguenza dal Libro II del codice di procedura civile al libro primo – fa assumere all'istituto portata più ampia, con applicazione generale, non riservata al solo processo ordinario di cognizione. Sarà possibile utilizzare lo strumento anche nelle ipotesi di intervenuta scadenza del termine per proporre l'impugnazione e per la riassunzione, sempre che la parte dimostri di essere incorsa nella decadenza per causa ad essa non imputabile”* (in tal senso, Commentario alla Riforma del Codice di Procedura Civile, a cura di A. Saletti - B. Sassani, AA.VV., Utet, 2009, pp. 87 ss.).

Le Commissioni Tributarie si troveranno ben presto dinanzi ad istanze di rimessione in termini, sia per l'introduzione del giudizio che per i termini istruttori e, dunque, ad affrontare tutte le problematiche connesse all'applicazione della nuova norma.

Inoltre, nell'ambito della normativa in generale sull'esercizio dell'azione, la L. 69/2009 ha introdotto nella disposizione regolatrice del principio del contraddittorio, art. 101 cpc, il comma 2, il quale statuisce che *“Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione”*.

La norma *de qua* ha una fondamentale importanza anche nel processo tributario.

Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, all'ipotesi in cui il giudice rilevi, all'esame preliminare del ricorso, l'intempestività del ricorso. In siffatto caso, lo stesso non potrà limitarsi alla declaratoria di inammissibilità con decreto, bensì dovrà ammettere le parti alla difesa, assegnando apposito termine.

Infine, con la L. 69/2009 è stato novellato l'art. 327 cpc, con l'abbreviazione del termine di impugnazione dall'anno ai sei mesi. In virtù del rinvio

operato dall'art. 49 cit., la novella troverà applicazione anche nel contenzioso tributario, per calcolare il termine lungo di impugnazione per l'appello, il ricorso per revocazione ed il ricorso per Cassazione.

La L. 69/2009 ha novellato, inoltre, il comma 2 dell'art. 182 cpc, sostituendone il contenuto con la seguente formulazione *“quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore, il giudice assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine sana i vizi, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione”*.

Alla luce della nuova normativa, applicabile in ogni stato e grado di giudizio anche il giudice tributario dovrà assegnare alle parti un termine perentorio per il rilascio della procura alle liti *ex novo* o per la sanatoria degli eventuali vizi.

L'introduzione normativa *de qua*, in combinata lettura con la norma sull'assistenza tecnica, ex art. 12 D.Lgs. 546/1992, comporta che il giudice debba assegnare un termine perentorio alla parte, non solo per munirsi di assistenza tecnica, nella ipotesi prevista dall'ultimo comma (controversia superiore ad Euro 2.582,28); bensì anche in tutte le ipotesi delineate dalla novellata disposizione.

Per la normativa transitoria, il giudice tributario si dovrà rimettere scrupolosamente all'art. 58 della L. 69/2009.

## **8. In tema di notifiche e comunicazioni**

In tema di notificazioni, è opportuno evidenziare che con sentenza n. 3 del 14 gennaio 2010, la Corte Costituzionale ha dichiarato *“fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 140, R.D. 28 ottobre 1940, n. 1443 (Approvazione del codice di procedura civile) sollevata in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, nella parte in cui prevede che la notifica si perfeziona, per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, anziché con il ricevimento della stessa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione. La norma scrutinata, secondo l'interpretazione finora prevalente, deve ritenersi lesiva dei principi costituzionali in tema di uguaglianza, ragionevolezza e inviolabilità della difesa laddove i termini per l'esercizio della tutela in giudizio da parte del destinatario dell'atto notificato decorrono da un momento anteriore alla concreta conoscibilità dell'atto medesimo. Sussiste pertanto, allo stato, un irragionevole sproporzione fra la tutela degli interessi del notificante (esonerato alla luce della giurisprudenza di*



*questa Corte da qualsiasi conseguenza o rischio inerente l'esecuzione del procedimento notificatorio) e quelli del destinatario, in quanto il principio del contraddittorio impone effettiva parità di trattamento delle opposte ragioni*".

Inoltre, in tema di comunicazioni, si segnala che il Dipartimento delle Finanze, con Circolare n. 1/DF del 19 febbraio 2010 ha chiarito che per i contribuenti non domiciliati o residenti in Italia, che abbiano indicato un recapito in uno degli Stati dell'Unione Europea, gli atti processuali che li riguardano devono essere comunicati dalle commissioni tributarie, in duplice copia, presso le Rappresentanze diplomatiche-consolari, competenti per territorio, tramite ufficiale giudiziario. Una volta concluso questo adempimento, la rappresentanza italiana all'estero deve restituire direttamente all'ufficiale giudiziario la seconda copia dell'atto con la relata di avvenuta notifica o di mancata consegna.

## **9. L'incertezza normativa**

Il contenzioso tributario non sembra essere sempre generato da un pervicace desiderio di lotta processuale, generatore di per sé di responsabilità, ma anche dall'oscurità di talune norme o dall'intreccio delle stesse. In quest'ultimo caso l'assenza di una diretta responsabilità nella violazione della norma tributaria è stata posta sotto osservazione.

Diamo merito alla Suprema Corte di avere, con la sua ultima pronunzia (Cass. Sez. V n. 14987 del 25 giugno 2009), definito i contorni sostanziali e processuali dell'incertezza normativa ed il ruolo del giudice tributario in questo contesto. La stessa ha avuto modo, richiamando i suoi precedenti, di specificare che "...(*Sent. 22890 del 25/10/2006 Sezione 5, Pres. Prestipino G. - Est. Magno*) in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, potere conferito dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, e ribadito, con più generale portata, dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2, e quindi dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, deve ritenersi sussistente quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione; l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, ma se esistenti, grava sul contribuente, sicché va escluso che il giudice tributario di merito debba decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente, nè, per conseguenza, che sia ammissibile una censura avente ad oggetto la mancata pronuncia d'ufficio sul punto. Analogamente la Corte (*Sent.*

24670 del 28/11/2007 Sezione 5, Pres. Saccucci B. - Est. Meloncelli) osserva che in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, che costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, postula una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione. Tale verifica è censurabile in sede di legittimità per violazione di legge, non implicando un giudizio di fatto, riservato all'esclusiva competenza del giudice di merito, ma una questione di diritto, nei limiti in cui la stessa risulti proposta in riferimento a fatti già accertati e categorizzati nel giudizio di merito".

Si è dato, dunque, corpo al principio di rilevanza costituzionale, contenuto nell'art. 10, L. 212/2000, secondo cui "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta". La sentenza costituisce il punto di arrivo di un percorso argomentativo alimentatosi di frammenti normativi e giurisprudenziali. Con essa la S. C. è approdata ad una definizione di "incertezza normativa tributaria", affidandole una rilevanza oggettiva, valevole *erga omnes*, per l'effetto, avulsa sia dal singolo fatto portato alla cognizione giudiziale che da un'interpretazione soggettiva della norma da parte del contribuente caduto in errore.

Il primo salto di qualità del giudice di legittimità si concretizza nell'aver esaminato, dapprima, in termini linguistici, poi in termini analitici ed esegutici tre norme a confronto: l'art. 8 D.Lgs. 546/92 e l'art. 6, comma 2, D.Lgs. 472/1997, circa la non applicazione e/o applicabilità delle sanzioni, quando la violazione sia determinata "da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni", e l'art. 10, comma 3, L. 212/2000, quando, viceversa, la stessa derivi "da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria".

Il passaggio fondamentale dalle prime norme richiamate alla seconda consiste nell'aver spostato il baricentro della problematica dall'interpretazione della disposizione in senso stretto, all'interpretazione della norma tributaria, intesa quale fattispecie complessa, derivante dal(lo) (s)combinato disposto di

più disposizioni, tratte, eventualmente, anche da diversi rami dell'ordinamento giuridico nazionale e/o sovranazionale. Difatti, per "disposizione" si intende un frammento di legge, mentre con il concetto di "norma" si delimita di per sé un principio di diritto. I due concetti possono coincidere come non. Ne consegue che la combinazione di svariate e plurime disposizioni di legge possa originare tanto una situazione interpretativa pacifica, traducibile in un unico principio di diritto, quanto in una situazione di conflittualità tra plurimi principi di diritto ai quali consegua la "dubbia portata oggettiva della norma", intesa come difficoltà di ridurre ad unità un portato normativo tributario composito e, dunque, di individuare esattamente la "*ratio legis*". Di qui il passaggio necessitato dalla mera interpretazione soggettiva della disposizione e/o della norma della quale non venga messa in discussione, la *ratio* ispiratrice, alla rilevanza oggettiva dell'interpretazione della norma tributaria, qualora vi sia incertezza del suo portato e, dunque, del proprio "contenuto precettivo".

La sentenza vanta il pregio di aver fissato una definizione suscettibile di riscontri tipici oggettivi dei casi in cui possa palesarsi un'incertezza sull'interpretazione della norma tributaria in senso stretto, facendo riferimento a canoni estrinseci, tra i quali la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata.

Questi i veri sintomi di dubbia interpretazione della norma, mentre altri rappresentano unicamente dei mezzi di riscontro esterno, indicativi di ipotesi di difficoltà di estrapolazione di un univoco principio di diritto.

Sotto il profilo soggettivo, la questione può delinearci in tre passaggi, sussumibili in tre distinti concetti. 1 *Ignorantia legis non excusat*. Dapprima questa giammai sarebbe valsa ad elidere il profilo della responsabilità in ordine all'osservanza di una legge, che, seppur legalmente conoscibile, il soggetto non avesse conosciuto per comportamento negligente. 2 *Ignorantia legis excusat*. Successivamente, la Consulta (ord. 392/93) ha riconosciuto un margine di scusabilità dell'errore, quando ritenuto incolpevole in ordine all'interpretazione normativa di fattispecie complesse, "*anche in correlazione col principio della polisistematicità dell'ordinamento tributario: ordinamento cui afferiscono produzioni normative talora non coordinate inquadrare in micro-sistemi settoriali, che rendono particolarmente difficile l'individuazione di principi generali, applicabili al di fuori dello specifico settore nel quale sono inseriti*". 3 Infine, con la presente sentenza, si è definitivamente passati dal piano dell'*ignorantia legis*, al piano oggettivo dell'incertezza del contenuto della norma, la quale presuppone la conoscenza del dato normativo, pur nell'incertezza del precetto.

Il doppio passaggio ha determinato l'abbandono di qualsivoglia necessità che il giudice deputato all'esame della fattispecie vagli il profilo della responsabilità, dovendosi soffermare esclusivamente sul fatto generatore dell'*ignorantia legis*, ovvero sull'analisi obiettiva della ragionevolezza della norma; analisi tanto svincolata dal caso di specie e, dunque, dai profili singolari di responsabilità, da dover essere censurata in Cassazione sotto il profilo della violazione di legge.

Questa prospettazione andrà, di conseguenza, tenuta presente nei futuri giudizi.

#### **10. Conseguenze dell'eliminazione del potere officioso delle Commissioni Tributarie di ordinare alle parti il deposito di documenti**

L'eliminazione del potere officioso delle Commissioni Tributarie di ordinare alle parti il deposito di documenti da parte del legislatore ha portato ad una maggiore attenzione sul comportamento processuale delle parti proprio sul tema del deposito della documentazione.

Sia in primo grado, sia in appello le parti hanno facoltà di produrre, di loro iniziativa, nuovi documenti (cfr. art. 58 D.Lgs. nr. 546/1992), anche nel caso che essi ne avessero avuto già la disponibilità in prime cure e quale che sia la ragione per la quale non abbiano inteso in precedenza avvalersene e purché non amplino la materia del contendere e comunque non diano luogo all'esigenza di consentire motivi aggiunti (Cass. n. 9224 del 18 aprile 2007).

La disposizione costituisce deroga al principio civilprocessualistico di cui all'art. 345 cpc, che tendenzialmente esclude l'ammissibilità dei nuovi mezzi di prova, nonché, a seguito di novella ex L. 69/2009, anche dei nuovi documenti.

L'art. 7, comma 4, D.Lgs. 546/1992 consentiva una siffatta incursione del giudice nelle strategie o negligenze processuali delle parti, prevedendo che la Commissione Tributaria avesse sempre facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti necessari, sicché il giudice finiva per supplire ad errori o inefficienze delle parti.

L'art. 3-bis del Collegato alla Finanziaria 2006 ha eliminato tale facoltà *ex officio*, spostando il giudice verso una posizione di organo terzo, imparziale, tenuto a giudicare *juxta alligata et probata partium*. Rimane, comunque, il potere previsto dal primo comma, quale mezzo per assicurare alle parti un giudicato conforme a legge, nell'eventualità che il giudice ritenga non complete, ai fini del decidere, le risultanze processuali.

In questo senso la sentenza della Corte Costituzionale, n. 109 del 19 marzo 2007 ha affermato che il legislatore, attraverso l'abrogazione dell'art. 7, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, ha voluto rafforzare il carattere dispo-



sitivo del processo tributario, espungendo da esso il potere officioso dal quale soprattutto, pressoché unanimemente, la giurisprudenza e la dottrina desumevano, quanto all'istruzione, la sua natura di processo inquisitorio (o, secondo altra terminologia, acquisitivo). Si diceva, in sintesi, che il giudice tributario era tenuto a giudicare *iuxta alligata* ma non anche *iuxta probata partium*.

L'estrema vaghezza del dettato legislativo ("è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia") aveva favorito il formarsi di vari indirizzi giurisprudenziali – talvolta radicalmente divergenti se non contrapposti – a seconda che della norma fosse valorizzata la sua derivazione, pressoché testuale, dall'art. 36, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), ovvero fosse sottolineata l'esigenza del suo coordinamento, in generale, con "le norme del codice di procedura civile" (art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992) e, in particolare, con il principio dell'allegazione dei fatti riservata alle parti (introdotto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, ed estraneo al D.P.R. n. 636 del 1972, come si desume dall'art. 35 di quest'ultimo). L'indirizzo originariamente prevalente, infatti, era nel senso che le Commissioni tributarie godevano di una amplissima discrezionalità (una "facoltà", appunto) nell'esercizio del loro potere, non sindacabile in sede di legittimità: indirizzo che, fondandosi sulla rilevanza e sulla natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria nonché sulla cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento (amministrativo) impositivo, presupponeva che il processo tributario dovesse tendere all'accertamento della cosiddetta verità materiale e non acquietarsi, quindi, alla cosiddetta verità formale, presidiata dalla regola di giudizio discendente dal riparto dell'onere della prova.

In tempi relativamente recenti la giurisprudenza di legittimità, tuttavia, si è andata sempre più orientando nel senso che, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7, in quanto tali poteri sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale e sono utilizzabili solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi era tenuto, le prove richieste (da ultimo, Cass. Sez. V, Sent. n. 22769 del 28 ottobre 2009).

È evidente come, alla luce della giurisprudenza appena ricordata, a taluno possa essere apparsa inopportuna l'abrogazione della norma che conferiva alle Commissioni la "facoltà di ordinare il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia", ma altrettanto evidente è che tale valutazione di inopportunità non giustifica un dubbio di legittimità costituzionale, quanto piuttosto sollecita un'interpretazione dei poteri officiosi delle

Commissioni che tenga conto della soppressione dell'art. 7, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, e che muova dalla premessa che un'accentuazione della terzietà del giudice, quanto ai profili istruttori, non può, per definizione, dar luogo a dubbi di legittimità costituzionale.

La rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che la legge conferisce all'Amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, ma certamente non implica affatto – né consente – che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale e che, in tal modo, sia contaminata l'essenza stessa del ruolo del giudice facendone una sorta di *longa manus* dell'Amministrazione: in particolare, attribuendo al giudice poteri officiosi che, per la indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio (o non esercizio), sono potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'Amministrazione.

Il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice è costituito dal principio dell'onere della prova, la cui ripartizione tra le parti del processo non può essere ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunto in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo: ciò che la giurisprudenza di legittimità, definitivamente ripudiando l'idea che la cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo possa intendersi in senso tecnico e quindi come inversione dell'onere della prova, ha riconosciuto statuendo che l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria.

È in questo contesto che si colloca l'abrogazione – volta, si è detto (Cass. 11 gennaio 2006, n. 366), ad eliminare qualsiasi ostacolo alla piena applicabilità nel processo tributario dell'art. 2697 del codice civile – dell'art. 7, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992.

È evidente che, nel quadro normativo innovato con l'abrogazione dell'art. 7, comma 3, i poteri officiosi riconosciuti alle Commissioni dall'art. 7, comma 1, non possono essere intesi – come presuppone l'ordinanza di rimessione, laddove attribuisce a quello, soppresso, di cui al comma 3, la funzione di riequilibrio in favore del contribuente – come strumenti attraverso i quali il Giudice, sostituendosi all'Amministrazione, svolge in sede giurisdizionale attività di controllo e/o di accertamento proprie della fase procedimentale; sicché non è soltanto in ossequio all'intenzione del legislatore del 2005, ma anche e soprattutto in virtù del principio di terzietà del giudice – chiamato a verifica-

re, in un giudizio di natura impugnatoria, *in primis*, la legittimità del provvedimento amministrativo sotto il profilo della congruità della sua motivazione rispetto agli elementi di fatto sui quali si fonda e alla prova degli stessi - che è impensabile una "reviviscenza", sotto le spoglie di una applicazione estensiva del disposto dell'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, del soppresso potere di ordinare il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione.

Peraltro, non soltanto il principio dell'applicabilità al processo tributario, in quanto compatibile, delle norme del codice di procedura civile (art. 1, comma 2), ma anche il carattere non esaustivo della disciplina dell'istruzione contenuta nell'art. 7 impongono di ritenere che la produzione di documenti, oltre che spontanea, possa essere ordinata a norma dell'art. 210 del codice di procedura civile (e, quindi, anche nei confronti di terzi): ed è ovvio che l'esigenza di un'istanza di parte affinché il giudice possa ordinare l'esibizione di documenti è coerente con il principio dispositivo che, anche relativamente alle prove, il legislatore vuole governi il processo tributario e vale ad escludere in radice per il giudice ogni ruolo di supplenza della parte inerte, sia essa l'Amministrazione o il contribuente. Né può trascurarsi che, ove necessario, il Giudice ha il potere - nei confronti di pubbliche amministrazioni diverse da quella che è parte del giudizio davanti a lui pendente - di chiedere informazioni o documenti ai sensi dell'art. 213 del codice di procedura civile, e cioè attivarsi in funzione di chiarificazione dei risultati probatori prodotti dai mezzi di prova dei quali si sono servite le parti.

Ma se ora è impedito al Giudice di operare in sostituzione dell'onerato inadempiente, l'avvenuto deposito non è privo di rilevanza, in relazione alla successiva attività processuale delle parti. Le parti sono tenute, rispondendo all'esigenza di lealtà processuale, a prendere prontamente posizione su di un tale adempimento, pena il riconoscimento implicito della valenza ed efficacia della prova nel processo (Cass. n. 4605 del 22 febbraio 2008).

A tale proposito, giova ricordare che, da ultimo, le conseguenze negative del mancato adempimento all'onere di contestazione hanno trovato, con la L. 69/2009, collocazione normativa nell'art. 115 cpc: codificazione del principio di "non contestazione".

Espunto dal sistema, dunque, il potere officioso del Giudice di sopperire alle carenze di prova dell'onerato, il Collegio giudicante, nella situazione *de qua* dovrà porre a fondamento della propria decisione i fatti non specificamente contestati dalle parti.

## 11. Le incompatibilità del Giudice tributario

Problema particolarmente attuale correlato all'organico ed alle funzioni di giudice tributario è quello delle "incompatibilità".

Il Consiglio di Stato, con plurime decisioni ha avuto modo di chiarire che *“lo svolgimento, anche in regime di associazione con altri professionisti, di attività di consulenza tributaria quale la redazione dei bilanci in modo non occasionale o sporadico ovvero la tenuta delle scritture contabili costituisce causa di incompatibilità con l’ufficio di Giudice tributario, ai sensi dell’art. 8 D.Lgs. 545/1992, in quanto lesiva del principio di imparzialità ed indipendenza che deve costantemente caratterizzare l’esercizio della funzione giurisdizionale”* (Consiglio di Stato n. 3366 del 29 maggio 2009 e n. 6519 del 23 ottobre 2009).

Occorre, in proposito, evidenziare le contraddittorietà di un sistema che, non basandosi su giudici di carriera, tenda comunque ad espellere dall’organico quelle figure professionali identificate in un primo momento dalla pregressa attività anche tributaria, in quanto tecnicamente più preparate o aggiornate per effetto della diuturna attività, per poi dichiarare la incompatibilità dopo la nomina se gli stessi soggetti continuano a svolgere la medesima attività per la quale erano stati chiamati in quanto “idonei” in relazione allo specifico disposto costituzionale.

Da più parti si auspica, dunque, ad una riforma del sistema giudiziario tributario, più attento alla preparazione ed esperienza dei futuri giudici nello specifico settore giuridico-tributario.

## IMPOSTE SUI REDDITI

### **IRPEF - Proventi illeciti - Categoria non predeterminata - Classificazione - Redditi diversi - Legittimità - Imponibilità ai fini IRPEF - Esclusività.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Papia – Relatore: De Risi). Sent. n. 89 del 5 giugno 2009.

*I proventi illeciti non classificabili secondo le categorie indicate nell'art. 6 primo comma del D.P.R. n. 917/86, sono da ricondurre alla classe dei redditi diversi di cui all'art. 67 dello stesso decreto e assoggettati ad imposizione soltanto ai fini dell'IRPEF.*

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

#### ***La classificazione dei proventi illeciti di “natura incerta” nell'ambito delle categorie reddituali del Tuir***

1. Con la sentenza in commento i Giudici tributari baresi hanno risolto un'interessante questione relativa alla classificazione dei proventi da attività illecita nell'ambito delle categorie reddituali individuate dall'art. 6 del Testo Unico delle imposte sui redditi (Tuir).

Il contenzioso trae origine da un'attività investigativa della Guardia di finanza per una truffa ai danni dell'Inps sfociata, ai fini fiscali, nell'accertamento di redditi d'impresa non dichiarati e nella contestazione del mancato versamento dell'Irpef, Irap ed Iva. Numerosi i motivi di ricorso del contribuente, in parte incentrati sull'elemento probatorio della tesi dell'Amministrazione finanziaria e sui riflessi che la mancata instaurazione del contraddittorio nella fase istruttoria avrebbe prodotto sugli esiti dell'attività accertativa. Ulteriori motivi di doglianza hanno riguardato la carenza del presupposto soggettivo ai fini Iva, che – da quanto evincersi dalla lettura della parte motiva della sentenza – il ricorrente farebbe discendere dal mancato esercizio di un'attività commerciale con carattere di abitudine e professionalità. A conforto di tale tesi egli evoca il rapporto di dipendenza che lo legerebbe ad un ente pubblico e che gli impedirebbe di svolgere, con i prescritti caratteri della professionalità e dell'abitudine, un'attività d'impresa.

Le conseguenze, sul piano impositivo, della sostanziale divergenza tra le

parti in ordine alla qualificazione reddituale dei proventi dell'attività illecita non sono trascurabili. Oltre ad una differente regola di determinazione del reddito, infatti, dalla classificazione dei proventi all'interno della categoria individuata dall'art. 55 del Tuir scaturirebbe, a giudizio dell'Ufficio, la tassazione degli stessi secondo gli schemi tipici del regime fiscale dell'impresa, con l'applicazione dell'Irap e dell'Iva in aggiunta all'Irpef. La tassazione secondo le regole dei redditi diversi, di contro, impedirebbe di esigere tributi diversi dall'Irpef e dalle sue addizionali comunale e regionale.

La sentenza aderisce, sul punto, all'impostazione del contribuente, ritenendo «che l'ammontare dei proventi illeciti accertati debba considerarsi imponibile ai soli fini Irpef e relative addizionali, non già ai fini Iva e/o Irap». L'operato dell'Agenzia delle entrate riceve pertanto una convalida solo parziale.

2. Inserendosi nell'ampio filone giurisprudenziale relativo alla tassazione dei proventi illeciti, la pronuncia stimola una ricognizione dei criteri di determinazione di tali redditi secondo la vigente legislazione.<sup>1</sup>

La comprensione del ragionamento seguito dal Collegio presuppone la conoscenza del meccanismo impositivo stabilito dalla Legge 24 dicembre 1993, n. 537, che, all'art. 14, comma 4, stabilisce: «nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, 1° comma, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria».<sup>2</sup>

Il criterio appena illustrato ha condotto al superamento del dibattito sulla tassabilità o meno dei proventi da attività illecita,<sup>3</sup> subordinando l'applicazio-

<sup>1</sup> Sia consentito, in proposito, rinviare a G. SELICATO, *I redditi dei beni assoggettati a sequestro o confisca*, in A. URICCHIO (a cura di), *Attività giudiziaria e imposizione tributaria*, Rimini, 2009.

<sup>2</sup> La previsione normativa è stata ritenuta idonea ad «affermare il principio secondo cui nell'ambito della generica definizione "da attività illecite" possono essere individuati fenomeni reddituali che presentano tutti i tratti tipici dell'elemento materiale del presupposto (id est: il reddito), trattandosi di elementi patrimoniali riconducibili ad una fonte produttiva compresa tra quelle di cui alle categorie di reddito indicate nell'art. 6» (in tal senso F. PAPARELLA, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 783).

<sup>3</sup> Sul punto si vedano A. PARLATO, *Considerazioni sulla tassabilità dei proventi derivanti da attività illecite*, *Dir. Prat. Trib.*, 1992, 2199, ss., ove ampi riferimenti bibliografici al vivace dibattito che ha preceduto la Legge n. 537 del 1993; nonché L. TOSI, *La tassazione dei redditi da attività delittuose*, "Riv. Dir. Trib.", 1994, 107, ss.



ne del tributo alla duplice condizione dell'astratta appartenenza dei proventi illeciti alle categorie dell'art. 6 del Tuir e dell'assenza di provvedimenti di sequestro o confisca penale che li riguardino.

Sotto il primo profilo, l'entrata in vigore della norma ha indotto a determinare i redditi provenienti da attività delittuose «secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria» al cui interno sia possibile classificarli e, conseguentemente, a ridurre l'ampiezza della categoria residuale, oggi individuata dall'art. 67 del Tuir, ai soli proventi che siano in collegamento con le tipizzazioni in essa contenute. Proprio in tema di proventi illeciti, del resto, sono stati convalidati in letteratura i «sottotipi prevalenti» dei redditi diversi: a) plusvalenze (su immobili e titoli); b) vincite; c) proventi di struttura affine a quella delle altre categorie, ma non riconducibili ad esse per il difetto di qualche presupposto; d) compensi per la assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.<sup>4</sup> Numerose decisioni dei giudici di legittimità (tra cui la recente Cass. Civ. 18 gennaio 2008, n. 1058, secondo cui la percezione di tangenti costituisce «provento illecito classificabile fra i redditi diversi e precisamente tra quelli compresi nella categoria descritta alla lettera 1) dell'art. 81, comma 1, del citato Tuir: redditi derivanti... dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere») hanno confermato tali indicazioni imponendo, al Giudice del merito, di condurre un'attenta indagine sulle caratteristiche del provento funzionale non già (e non solo) all'accertamento dell'insussistenza degli elementi qualificanti le altre categorie reddituali, ma anche (e soprattutto) all'identificazione dei tratti salienti dei redditi descritti dall'art. 67 del Tuir.

Anche in riferimento ai redditi d'impresa – categoria reddituale al cui interno l'Agenzia delle entrate aveva collocato i proventi del ricorrente – la dottrina e la giurisprudenza hanno fornito indicazioni utili a verificare il percorso argomentativo della Commissione tributaria provinciale. Oltre ai proventi derivanti dal traffico illegale di stupefacenti (quando pure fosse svolto in assenza di organizzazione di mezzi e persone<sup>5</sup>), sono stati classificati tra i

<sup>4</sup> Così A. MARCHESELLI, *Le attività illecite tra fisco e sanzione*, Padova, 2001, 328, che finisce per collocare all'interno di tale categoria le lottizzazioni abusive, il gioco d'azzardo e il lotto clandestino, la corruzione e concussione ovvero l'emissione di fatture per operazioni inesistenti.

<sup>5</sup> In tal senso P. BORIA, *La tassazione delle attività illecite*, cit., 524, che contrappone a tale esempio quello del privato che organizza «riunioni nella propria casa al fine di praticare giochi d'azzardo»: questo caso, che esula dalle ipotesi dell'art. 2195 c.c., richiede la preventiva verifica delle condizioni stabilite all'art. 51 del Tuir (oggi art. 55) affinché i relativi proventi illeciti siano assegnati alla categoria del reddito d'impresa (ergo: verifica dell'elemento organizzativo).

redditi d'impresa quelli collegati all'emissione di false fatture per operazioni inesistenti,<sup>6</sup> i ricavi conseguiti compiendo operazioni illecite (sebbene all'interno dell'esercizio di un'attività lecita) nonché quelli conseguiti dall'attività commerciale svolta in assenza delle prescritte autorizzazioni o licenze.<sup>7</sup>

Con la L. n. 537/93 si è delineato, pertanto, un meccanismo impositivo di valenza sistematica, basato sull'applicazione ai proventi illeciti delle medesime regole previste per i proventi leciti. Il limite di questo modello è rappresentato, però, dall'impossibilità di assoggettare a tassazione i proventi non riconducibili ad alcuna delle categorie dell'art. 6 del Tuir per difetto dei relativi presupposti.

Si tratta di una conclusione cui da tempo era pervenuta anche la Corte di Giustizia CE,<sup>8</sup> col riconoscimento dell'infruttuosità dello sforzo classificatorio allorquando l'attività illecita non rientri – nemmeno astrattamente – negli schemi normativi delle singole categorie reddituali.<sup>9</sup> Tale esclusione, da subito apparsa conforme alla disciplina dei proventi illeciti, rifletteva del resto la trasformazione della categoria dei redditi diversi determinata dal passaggio dal D.P.R. 597 del 1973 al Tuir.

Il rischio che taluni proventi illeciti potessero essere sottratti ad imposizione per la difficoltà di rapportarli ad una categoria reddituale ha indotto il legislatore, con il comma 34-*bis* dell'articolo 36 del D.L. n. 223/2006 (convertito nella L. 4 agosto 2006, n. 248), a fornire un'interpretazione autentica dell'articolo 14, comma 4, Legge n. 537/1993, secondo cui i proventi illeciti dovrebbero essere comunque ricondotti a tassazione a prescindere dalla loro classificabilità in una delle categorie reddituali contemplate dall'art. 6 del Tuir.

3. L'ostentato carattere interpretativo della disposizione non convince affatto, essendovi sufficienti ragioni per ritenere che la reviviscenza della “*categoria residuale*” dei redditi diversi non sia conforme all'originario impianto normativo. Cionondimeno la norma ha assunto un ruolo decisivo per i giudici tributari i quali, ritenendo “*incerta*” la natura dei proventi illeciti del ricorrente, hanno fatto ricorso al principio contenuto nel comma 34-*bis* dell'art. 36 del D.L. n. 223, secondo cui «...i proventi illeciti..., qualora non siano

<sup>6</sup> In argomento si veda diffusamente C. COCO, *False scritture contabili e reddito d'impresa*, Bari, 2005.

<sup>7</sup> D. IROLLO, *La tassazione dei proventi dell'illecito nell'esegesi del disposto di cui all'art. 14, comma 4, legge n. 537/1993*, “Riv. Dir. Trib.”, 2001, 55.

<sup>8</sup> Cfr. Sent. 5 luglio 1988, in causa C 289/86, *Happy family*.

<sup>9</sup> Così P. BORIA, *La tassazione delle attività illecite*, in “Riv. Dir. Trib.”, 1991, I, 529, che evidenzia un «*parallelismo contenutistico tra l'universo del lecito e quello dell'illecito*», più facilmente percepibile per gli illeciti civili che per quelli penali.

*classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi».*

Sotto il profilo sostanziale, le conclusioni cui perviene il Collegio giudicante meritano apprezzamento, sebbene la natura "incerta" dei proventi in questione richiedesse una più attenta verifica o, quantomeno, una più esauriente trattazione.

Detti proventi sono frutto di una truffa basata sulla costituzione di aziende agricole fittizie e sull'indebita erogazione da parte dell'INPS di indennità contributive a favore di (figuranti) braccianti agricoli che corrispondevano al ricorrente una somma individuale «mediamente pari ad euro 12,50 per ogni giornata fittizia di lavoro agricolo».

A favore della collocazione di tali somme tra i redditi d'impresa militerebbero, secondo la tesi dell'Agenzia delle entrate, le caratteristiche dell'attività svolta e la sua prosecuzione negli anni. Anche il presupposto soggettivo ai fini Iva risulterebbe verificato dall'abitudine e dalla continuità delle operazioni poste in essere che hanno già costituito oggetto, in passato, di contestazioni riferite ad almeno altre tre distinte annualità.

Di opposto avviso è il ricorrente che ha eccepito, in riferimento al primo aspetto, il suo *status* di dipendente pubblico e, in riferimento all'Iva, l'assenza di un'attività commerciale svolta con carattere di abitudine.

Non si dispone di elementi sufficienti a verificare il carattere abituale o occasionale dell'attività contestata, stante l'omessa indicazione, in sentenza, degli elementi caratterizzanti la stessa. Di certo, però, il coevo svolgimento di un lavoro alle dipendenze altrui non costituisce argomento sufficiente ad escludere l'assoggettabilità dei proventi in questione alle regole del reddito d'impresa, dal momento che l'art. 55 del Tuir non richiede l'esercizio in via esclusiva dell'attività d'impresa. Anche l'occasionalità d'esercizio dell'attività medesima potrebbe esser posta in dubbio, assumendo rilevanza, nella valutazione complessiva dei fatti dedotti in giudizio, l'osservata elevazione di plurimi atti di accertamento relativi a numerose annualità (almeno quattro) durante le quali il contribuente avrebbe perpetrato la medesima condotta fraudolenta. Non sembra affatto, infine, che il ricorrente si sia opposto ad una ricostruzione dei fatti che descrive una truffa basata sulla costituzione e sull'esercizio meramente "cartolare" di aziende agricole fittizie.

Analoghe considerazioni possono essere rivolte alla soggezione del contribuente al regime dell'Iva, la cui applicazione non dovrebbe risentire delle regole di tassazione ai fini Irpef.

Altri elementi, allora, devono avere indotto i giudici tributari ad escludere la classificazione dei proventi illeciti nell'ambito dei redditi d'impresa (ri-

tenendone finanche “*incerta*” la natura) e a propendere per la regola impositiva di carattere residuale dettata dal comma 34-*bis* dell’articolo 36 del D.L. n. 223/2006.

Tale soluzione, che consente di risolvere ogni problema sotto il profilo reddituale e che rende superfluo ogni ulteriore accertamento dei caratteri dell’attività svolta dal truffatore, non manca di alimentare perplessità ai fini Iva, tributo nella cui disciplina non opera un corrispondente principio di diritto.

### **IRPEF - Agevolazioni - Pensioni privilegiate ordinarie - Natura reddituale - Sussistenza - Esenzione - Condizioni.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Carabba – Relatore: De Risi). Sent. n. 71 del 27 maggio 2009.

*Le pensioni privilegiate ordinarie a seguito di infermità o lesioni per fatti di servizio sono soggette per l’intero ammontare all’Irpef non avendo, nemmeno in parte, natura risarcitoria, bensì reddituale.*

*L’esenzione di cui all’art. 34 del D.P.R. n. 601 del 1973 spetta esclusivamente alle pensioni di guerra ed alle pensioni privilegiate ordinarie tabellari conseguenti ad infermità permanenti contratte durante il servizio militare.*

### **IRPEF - Agevolazioni - Riduzione dell’aliquota su indennità supplementare T.F.R. - Soggetti di ambo i sessi - Spettanza.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Papia – Relatore: Introina). Sent. n. 6 del 30 gennaio 2009.

*Deve riconoscersi anche in favore degli uomini il diritto a beneficiare della riduzione al 50% dell’aliquota sull’indennità supplementare del T.F.R. per incentivo all’esodo, prevista per le donne, in applicazione del principio di parità di trattamento tra uomini e donne sancito dalla Corte di Giustizia Europea con sentenza interpretativa C-207/04 del 21 luglio 2005, immediatamente applicabile nell’ordinamento nazionale.<sup>1</sup>*

<sup>1</sup> Sul tema cfr. *Massimario* n. 1/2 del 2009, pp. 9 e ss.

**IRPEF - Plusvalenze - Permuta di terreno - Presupposto impositivo - Riscossione del corrispettivo.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Sfrecola). Sent. n. 127 del 10 giugno 2009.

*Il presupposto impositivo della plusvalenza non si verifica al momento della permuta del suolo, ma si concretizza solo al momento in cui la parte percepisce effettivamente il corrispettivo contrattualmente stabilito rappresentato dalla porzione dell'edificio costruito ricevuta in permuta.*

**Nota del prof. Nicola Fortunato*****Il regime fiscale della permuta di area edificabile con unità immobiliari da realizzare sulla stessa*****1. Premessa sulla qualificazione giuridica della fattispecie**

La sentenza in commento offre lo spunto per alcune brevi considerazioni sulla permuta di una area fabbricabile ai fini sia delle imposte dirette che delle imposte indirette; è infatti frequente nella pratica che un soggetto (di solito un privato) ceda in permuta ad altro soggetto (quasi sempre una impresa) un suolo edificatorio (bene presente) in corrispettivo di determinate unità immobiliari (bene futuro) da realizzare sul suolo stesso.

L'ammissibilità civilistica della permuta di una cosa futura è stata da tempo risolta in senso positivo dalla dottrina<sup>1</sup> e dalla giurisprudenza in forza del rinvio pressoché totale alla normativa sulla vendita operato dall'art. 1555 c.c.; peraltro tale ammissibilità può essere ricavata anche dall'ampia previsione contenuta nell'art. 1348 c.c. in favore della prestazione di cose future come oggetto del contratto, limitata solamente dai particolari divieti posti dalla legge.<sup>2</sup>

Tornando all'istituto in generale della permuta, questa costituisce un contratto consensuale e pertanto si perfeziona con la semplice manifestazione del

<sup>1</sup> V. per tutti COTTINO, *Permuta*, in "Comm. al cc. Scialoja e Branca"; GIANNATASIO, *La permuta*, in "Trattato di diritto civ. e comm. Cicu Messineo".

<sup>2</sup> In tal senso PATTI, *Permuta di area edificabile con unità immobiliari da realizzare sulla stessa*, in "Riv. notariato", 2002, I, 943. In merito alla onerosità della fattispecie, spesso data per scontata, occorre distinguere l'ipotesi in cui la venuta ad esistenza del bene futuro sia solo eventuale: infatti, se la esistenza della cosa futura è "soltanto eventuale ... si avrebbe la cessione di un diritto senza corrispettivo, cioè a titolo gratuito, in contrasto con la natura stessa del contratto di permuta": Cass. 26 novembre 1998, n. 11986.

consenso; è pertanto un contratto normalmente ad effetti reali, che tuttavia si caratterizza nell'ipotesi di permuta di un bene presente con un bene futuro per la circostanza che il bene esistente viene trasferito con effetto immediato mentre l'effetto traslativo della cosa futura viene differito sino al momento in cui questa verrà ad esistenza: in tale momento non si renderà necessaria una successiva manifestazione del consenso, anche se, di prassi, si è soliti ricorrere ad un atto di consegna. Evidentemente, sempre sotto il profilo civilistico, la parte che acquista immediatamente la proprietà del bene esistente ha l'obbligo di tenere il comportamento necessario affinché la cosa da consegnare venga ad esistenza, obbligo che spesso viene presidiato nella prassi anche da specifiche previsioni contrattuali: ne discende una duplice efficacia di tale negozio, che produce effetti reali con riguardo alla prestazione avente ad oggetto il bene presente immediatamente trasferito, ed effetti obbligatori con riguardo alla prestazione avente ad oggetto il bene futuro; anche se tali effetti, inizialmente obbligatori, sono destinati a trasformarsi in reali con la venuta ad esistenza del bene, che quindi diverrà di proprietà del permutante senza la necessità di una nuova manifestazione di consenso.<sup>3</sup>

Più problematica, a fini civilistici ma con evidenti riflessi fiscali – ai quali si accennerà innanzi – la demarcazione tra la fattispecie configurante la permuta di bene presente con bene futuro, da quella che invece si concretizza in un negozio misto di vendita e appalto; trattasi di due schemi contrattuali distinti e distanti nella loro qualificazione giuridica, ma che si prestano nella pratica a raggiungere gli stessi fini: il discrimine va allora ricercato nella volontà delle parti di valorizzare il sinallagma negoziale costituito dal trasferimento reciproco del diritto di proprietà dei due beni (attuale del terreno e futuro del fabbricato) a scapito dell'obbligo di erigere l'edificio posto invece su un piano accessorio e strumentale, marcando così i tratti salienti di una permuta. Ovvero, all'opposto, nell'importanza prioritaria riconosciuta dalle parti proprio alla costruzione del fabbricato, nel qual caso viene a configurarsi un contratto misto con elementi della vendita e dell'appalto, nel quale l'alienazione dell'area rappresenta solo il mezzo per conseguire il predetto obiettivo primario. Sul punto la giurisprudenza, assodata la legittimità di entrambi gli

<sup>3</sup> Incidentalmente si annota che la ricostruzione proposta nel testo si riflette sul trattamento da riservare, ai fini delle imposte indirette, agli atti con i quali le parti attestano la consegna delle unità immobiliari oggetto della permuta dei beni e ne precisano i termini oggettivi e soggettivi, talvolta denominati di identificazione catastale: anche in giurisprudenza è stata rimarcata la loro natura dichiarativa, e non traslativa o costitutiva di diritti reali, essendosi tale effetto già verificato in forza dell'atto di permuta, con evidenti conseguenze in tema di assoggettamento ad imposta di registro dell'atto in questione.



schemi contrattuali, si è limitata a rimarcare la necessità di una indagine sul singolo caso concreto da parte del giudice di merito, non mancando talvolta di far trasparire nelle ipotesi più problematiche la preferenza verso la permuta in ragione della natura secondaria e strumentale che generalmente ricopre l'obbligazione di fare (costruzione dell'edificio) sullo scambio reciproco.<sup>4</sup>

Appare evidente come l'esatta individuazione dello schema contrattuale adottato, nel senso della permuta piuttosto che di un contratto misto di vendita e appalto, assume determinante rilievo ai fini dell'imposte sul reddito e dell'imposta del valore aggiunto, nonché con riguardo all'imposta di registro per la quale la espressa "tassazione secondo l'intrinseca natura dell'atto" a norma dell'art. 8 Rd. 30 dicembre 1923, n. 3269, ora art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, impone una valutazione dei patti negoziali secondo le considerazioni di cui sopra prescindendo dalle enunciazioni formali. Sotto il profilo pratico, importante indizio in tale indagine può essere individuato nella previsione, in forma accessoria, a carico di uno dei permutanti, di un conguaglio in denaro: tale patuituzione non è giudicata incompatibile con la causa e la funzione del contratto di permuta, ma può far ritenere sussistente la vendita o la permuta a seconda che il conguaglio sia prevalente o meno rispetto al bene dato in permuta.

## 2. Le problematiche della permuta di un bene presente con un bene futuro nelle imposte dirette

La sentenza in rassegna si occupa specificatamente delle problematiche relative all'imposizione diretta connesse alla permuta di una area edificabile con una porzione dei fabbricati edificabili sulla stessa. Come noto, secondo l'art. 67, comma 1, lettera *b*), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, rientrano tra i redditi diversi le plusvalenze realizzate dalle persone fisiche a seguito di cessioni, a titolo oneroso, di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. Affinché si realizzi una plusvalenza, è pertanto necessario, da un lato, che il terreno venga ceduto a titolo oneroso e, dall'altro lato, che ricorra la condizione che caratterizza la citata lettera *b*) dell'art. 67, ovvero l'edificabilità del terreno.

<sup>4</sup> Cass. 14 luglio 1972, n. 1425; Cass. 28 giugno 1980, n. 4087; Cass. 22 febbraio 1982, n. 101; Cass. 12 giugno 1987, n. 5147; Cass. 24 gennaio 1992, n. 811; Cass. 5 agosto 1995, n. 8630; Cass. 21 novembre 1997, n. 11643; Cass. 29 maggio 1998, n. n. 5322; Cass. 22 dicembre 2005, n. 28479. Particolarmente formale è Cass. 11 marzo 1993, n. 2952, che attribuisce rilevanza alla circostanza che i contraenti abbiano più volte esplicitamente adoperato la parola "permuta" proprio per "sottolineare con tale appropriato termine, avente una sua propria e tipica valenza, l'intenzione di scambiare una cosa già esistente (l'area edificatoria) con una futura (la realizzanda costruzione sull'area stessa), costituendo lo scambio l'oggetto primario ed essenziale del contratto".

Per quanto attiene alla plusvalenza, questa è determinata, a norma del successivo art. 68, comma 1, del Tuir, dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta ed il prezzo di acquisto del bene ceduto, e quindi rileva secondo il criterio di cassa.

Nell'ipotesi della permuta di un terreno edificabile con un bene futuro (nella operatività individuato in una porzione degli edificandi fabbricati) emerge la necessità di individuare il momento dell'effettiva percezione del prezzo della cessione suscettibile di generare tale tipologia di plusvalenza, da sempre tassata – si ripete – secondo il principio di cassa qualora detta plusvalenza sia realizzata da una persona fisica.

Per quanto sopra esposto – ancorché sommariamente – il trasferimento degli immobili in capo al privato (e, quindi, l'effettiva percezione del prezzo per la cessione del terreno) va individuato, secondo quanto previsto dal citato art. 1472 del codice civile, nel momento in cui detti beni vengono ad esistenza, senza che occorran ulteriori manifestazioni di volontà. Ed è quindi perfettamente condivisibile la sentenza da cui traggono spunto queste brevi note, che confermando una giurisprudenza di merito consolidata in tal senso<sup>5</sup> indica come periodo di imposta nel quale deve concorrere al reddito la plusvalenza in questione non quello in cui è stata stipulata la permuta, ma quello – evidentemente successivo – nel quale vi è stata l'ultimazione degli immobili in questione.

Resta, tuttavia, aperto il problema relativo all'individuazione del preciso momento in cui il bene futuro possa considerarsi esistente: secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, detto momento andrebbe individuato nell'istante in cui si perfeziona il processo produttivo dell'immobile nelle sue componenti essenziali, essendo irrilevante che esso difetti delle opere di rifinitura o di qualche accessorio non indispensabile per la sua realizzazione. In termini più concreti, l'immobile dovrebbe considerarsi venuto ad esistenza quando siano state eseguite le opere murarie: l'esecuzione di queste ultime sembrerebbe, infatti, esaurire l'attività di edificazione in senso proprio. Né, a maggior ragione, potrebbe, a tal proposito, essere influente l'assenza della licenza di abitabilità. Sulla questione la dottrina ha trovato argomenti risolutivi nella nuova disciplina sulla trascrizione del contratto preliminare: infatti, ai sensi del novellato art. 2645-*bis*, comma 6 c.c., si intende esistente l'edificio nel quale sia stato eseguito il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e sia stata completata la copertura. L'estensione anche alla fattispecie in commento di tale principio anticiperebbe, rispetto all'interpreta-

<sup>5</sup> V. per tutti CTP Frosinone, 1 marzo 2005, n. 27.

zione consolidata della giurisprudenza, il momento di venuta ad esistenza dell'edificio. Gli effetti ai fini dell'imposizione diretta di tale anticipazione si rifletterebbero evidentemente sull'anticipo del momento in cui emerge la plusvalenza imponibile, ed al contempo sull'anticipo del decorso della condizione del possesso ultra-quinquennale che potrebbe assumere rilievo al momento della successiva cessione dei fabbricati ricevuti in permuta, al fine di verificare l'imponibilità di una eventuale plusvalenza emersa in quella circostanza: come dire, una soluzione interpretativa che non si traduce univocamente nella penalizzazione del contribuente.

L'estensione alla fattispecie in esame di quanto specificatamente normato con riferimento alla disciplina della trascrizione del contratto preliminare sembra – almeno a chi scrive – proporre una soluzione che tende ad un'interpretazione coerente e sistematica,<sup>6</sup> anche se consapevole delle difficoltà in merito all'assimilazione di fattispecie giuridicamente diverse e disomogenee.

D'altra parte non sembra possa essere totalmente rimessa all'autonomia contrattuale la possibilità di identificare preventivamente il momento in cui considerare esistente l'immobile, graduando, così, i tempi in cui debba verificarsi l'automatico effetto traslativo: secondo parte della dottrina,<sup>7</sup> le parti possono incidere pattiziamente sul principio sancito dall'art. 1472 c.c. secondo il quale il venire ad esistenza della cosa comporta l'automatico trasferimento della proprietà, individuando, nella sostanza, un diverso momento in cui si intende avvenuto detto trasferimento.

Non sembra, però, che detto momento possa essere anticipato senza alcun limite, poiché la cosa deve, pur sempre, rappresentare un bene in senso giuridico e, quindi, avere una propria individualità ed utilità.<sup>8</sup> In altri termini, si ritiene che il momento *de quo* non possa essere anticipato rispetto al criterio che il citato art. 2645-bis del c.c. detta al fine di considerare esistente l'edificio. Al contempo, si ritiene che esso non possa nemmeno essere posticipato oltre quello in cui la costruzione sia dotata di tutti i requisiti di apprezzabile utilità per l'acquirente (come, ad esempio, il conseguimento dell'abitabilità, oltre la quale non si riuscirebbe a giustificare facilmente il differimento dell'effetto traslativo). Ne consegue quindi la possibilità che le parti definiscano

<sup>6</sup> In tal senso sembra orientata le Ris. n. 44/E /2004 e n. 38/E/2005, le quali richiamano quanto disposto dall'art. 2645bis cc. con riferimento al termine annuale per il riacquisto di un immobile, nel caso in cui la cessione dell'immobile acquistato con i benefici "prima casa" avvenga prima dello scadere del quinquennio.

<sup>7</sup> RICCA, voce *Permuta*, *Dir. priv.*, in "Enc. dir.", XXXIII, 129; PERLINGIERI, *I negozi su beni futuri. La compravendita di "cosa futura"*, Napoli, 1962, 25.

<sup>8</sup> Cfr. BIANCA, *La vendita e la permuta*, Torino, 1993, 381.

contrattualmente il momento di venuta ad esistenza del bene, ma sempre nel limitato intervallo temporale sopra evidenziato.

3. Le problematiche della permuta di un bene presente con un bene futuro nelle imposte indirette

Ai fini Iva, con riferimento in generale alla permuta l'art. 11 del D.P.R. 633/72 (rubricato appunto permuta e dazioni in pagamento) precisa che "le cessioni di beni ... effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni ... sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate". L'art. 13, comma 2, lett. d), individua poi, quale base imponibile per le operazioni permutative, il "valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse". Nell'imposta di registro, l'art. 40, secondo comma, D.P.R. 131/1986, dispone che per le operazioni indicate all'art. 11 del D.P.R. 633/72, "l'imposta si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto" e, ai sensi dell'art. 43, primo comma, lett. b), D.P.R. 131/1986, per determinare la base imponibile, in ipotesi di permuta, occorre considerare (salvo il disposto dell'art. 40, secondo comma), "il valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta".<sup>9</sup>

La scelta legislativa di valorizzare distintamente, sul piano dell'imposizione indiretta, i diversi trasferimenti di beni che costituiscono l'oggetto di un unico contratto di permuta determina, in prima battuta, la necessità di esaminare i profili oggettivi e soggettivi dell'imposizione in relazione ad ogni singolo trasferimento come se fosse una operazione autonomamente tassabile.

Considerando il rapporto cedente-cessionario e l'oggetto del trasferimento, per ognuno dei due segmenti negoziali che formano il contratto di permuta, è possibile che:

- 1) entrambe le operazioni siano rilevanti ai fini Iva: in tal caso conseguirà l'obbligo di emissione di fattura da parte di ognuna delle parti del contratto, nei confronti dell'altra, con due possibili distinte modalità di imposizione che dipenderanno sia dalle aliquote applicabili ai diversi beni, sia dalla qualifica del soggetto cessionario, soprattutto per l'applicazione di regimi agevolati;
- 2) una delle operazioni sia rilevante ai fini Iva ed una ad imposta di registro. Le due imposte potranno applicarsi, separatamente su ogni singolo trasferimento, stante il disposto dell'art. 40, secondo comma, D.P.R. 131/1986;

<sup>9</sup> Sul passaggio dalla considerazione del "maggiore valore dei beni permutati" al "valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta", nella formulazione dell'art. 43 che risulta dal passaggio dal D.P.R. 634/72 al D.P.R. 131/1986, v. INGROSSO, *Permuta (dir. trib.)*, in "Enc. giur.", Roma, 1990, I. Cfr. anche ZOSO, *Compravendita di area edificabile con riserva di area superficaria: alternative negoziali*, in "Riv. dir. trib.", 2003, II, 200.

3) entrambe le operazioni siano rilevanti ai fini della imposta di registro. In questo caso, l'imposta è applicata su un solo trasferimento, ma per determinare lo specifico regime fiscale occorre comunque operare un confronto tra i due trasferimenti come se si trattasse di operazioni autonome. Per individuare quale bene dà luogo alla "applicazione della maggiore imposta", occorre considerare il maggior "valore" dei beni stessi, quando assoggettati alla stessa aliquota, oppure considerare anche le diverse aliquote eventualmente applicabili. Al fine di garantire il maggior gettito, "si calcola separatamente l'imposta relativa a ciascun bene e si versa l'imposta più onerosa".

Il modello impositivo che in estrema sintesi si è innanzi riportato non subisce particolari modifiche nell'ipotesi in cui uno dei due beni non sia ancora esistente, trattandosi di bene futuro.

La specificità della permuta di un bene futuro è nella impossibilità che il contratto produca, già nel momento della conclusione, l'effetto traslativo, con la conseguenza che non potrà dirsi realizzato il presupposto di imposta. Il contratto realizza, infatti, i propri effetti traslativi solo nel momento in cui il bene verrà ad esistenza, e pertanto l'imposizione deve allora essere determinata in relazione al bene (futuro) che è oggetto del contratto ed alle proprie caratteristiche del bene. Con la conseguenza che è dal momento della venuta ad esistenza del bene, non già dalla stipulazione del contratto, che l'Amministrazione può controllare il rispetto dei requisiti relativi all'immobile eventualmente "agevolato".<sup>10</sup>

Per quanto attiene, specificamente, il momento di effettuazione dell'operazione a fini IVA, occorre segnalare l'art. 6, 4 comma, D.P.R. 633/72, a mente del quale quando, anteriormente al verificarsi degli eventi che determinano il momento impositivo, sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo (o emessa fattura), "l'operazione si considera effettuata" alla data del pagamento (o della emissione della fattura): non vi è dubbio che nel negozio di permuta il trasferimento del bene esistente rappresenti il corrispettivo del trasferimento del bene futuro. Ne consegue allora che l'obbligo di fatturazione sorge, in capo al soggetto imprenditore, nello stesso momento in cui il contratto è concluso e si è quindi realizzato, in relazione al bene esistente, l'effetto reale del trasferimento.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Sulle problematiche in merito alla verifica nella fattispecie in commento delle agevolazioni ai fini dell'IVA e dell'imposta di registro, v. NAPOLI, *Vendita di suolo edificabile con permuta di appartamenti di futura edificazione*, in "il fisco", 2000, 11931.

<sup>11</sup> Semprecché, ovviamente, il trasferimento del bene esistente non sia sottoposto a condizione sospensiva (nella prassi coincidente nella costruzione dell'immobile futuro): in tal caso occor-

Le considerazioni di cui sopra debbono essere completate valutando l'ipotesi in cui, successivamente alla conclusione del contratto di permuta, il bene non venga ad esistenza o venga costruito ma senza i requisiti richiesti per il godimento delle agevolazioni. L'ipotesi non pare presentare particolari problematiche, visto che lo strumento della variazione dell'imposta (art. 26 D.P.R. 633/72) e quello della rettifica della detrazione (art. 19-bis 2, D.P.R. 633/72), consentono di legare il regime definitivo di imposizione con la venuta ad esistenza del bene, senza che si possa affermare alcuna conseguenza di tipo sanzionatorio in capo ai soggetti coinvolti.<sup>12</sup>

Infine, riemerge in ambito delle imposte indirette la linea di demarcazione – sopra accennata – tra il contratto di permuta di bene esistente con bene futuro e il contratto misto di vendita (con riserva d'area) e appalto.

Anche in questo caso la disciplina fiscale sarebbe delineata dagli artt. 40, comma 2, D.P.R. 131/86 ed 11, D.P.R. 633/72.

Il trasferimento dell'area edificabile dal privato alla impresa costruttrice sconterà autonomamente l'imposta di registro; tuttavia l'opzione per tale schema negoziale comporta una riserva del diritto di superficie a favore del cedente, relativamente alle aree su cui dovranno essere realizzate le unità immobiliari. In termini fiscali, ciò è in grado di realizzare una diminuzione dell'imposta di registro, rispetto alla ipotesi della permuta, riducendosi il valore su cui calcolare l'aliquota ordinaria.

Ovviamente la prestazione di appalto effettuata dalla impresa costruttrice sarà rilevante ai fini Iva, in base al valore normale, ai sensi degli articoli 11 e 13, comma 2, lett. d), D.P.R. 131/1986.

### **IRPEF - Plusvalenza - Cessione di suolo edificabile - Quantificazione - Differenza tra costo di acquisto e prezzo di vendita - Esclusività.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 30 del 12 marzo 2009.

*La plusvalenza derivante dalla cessione di un suolo edificabile da assoggettare ad IRPEF è da determinarsi esclusivamente in base al mag-*

rerà attendere il realizzarsi della stessa affinché si possa riconoscere il momento di pagamento del corrispettivo ai fini Iva.

<sup>12</sup> V. TABET, *Sull'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti dei clienti morosi*, in "Rass. trib.", 1999, 79.



*gior ammontare del ricavato della vendita rispetto al costo di acquisto. Pertanto, non è da considerarsi legittima la rettifica dell'imponibile in base al semplice riscontro dell'inferiorità di detto ricavato rispetto al valore di mercato.*

**IRPEF - Redditi da partecipazione - Definizione da parte della società - Effetti sui soci.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Moliterni). Sent. n. 75 del 16 luglio 2009.

*In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora una società di persone si sia avvalsa del condono per definire ai fini IRAP un avviso di accertamento conseguente ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, l'intervenuta definizione da parte della società costituisce per i soci un giudicato esterno dal quale non possono sottrarsi ai fini dell'imposizione IRPEF.*

**IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Art. 51 del D.P.R. n. 917/1986 - Corrispettività tra retribuzione e prestazione - Necessità - Non sussiste - Liberalità - Imponibilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Lancieri). Sent. n. 121 del 20 novembre 2009.

*Non è necessaria una previsione contrattuale per l'assoggettamento ad IRPEF di somme percepite dal lavoratore dipendente, in quanto nella attuale formulazione dell'art. 51 TUIR si constata un ampliamento di questa categoria reddituale svincolata dalla stretta corrispettività tra retribuzione e la prestazione, a favore di un generico collegamento tra la retribuzione e lo status di lavoratore subordinato, con estensione alle liberalità, siano esse a fruizione individuale o collettiva, fatta eccezione per quelle previste dal secondo comma, lettera b) della suddetta norma.*

**IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Cosiddetta indennità di trasferta - Tassazione - Criteri e misura.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 53 del 7 maggio 2009.

*Le somme corrisposte al personale dipendente per prestazioni di lavoro effettuate fuori sede sono riconducibili all'istituto dell'indennità di trasferta e, pertanto, sono soggette al regime di tassazione per esso dettato (ratione temporis) prima dal D.P.R. n. 917/1986 art. 48 comma 4 (come modificato dal D.L. n. 41 del 1995 art. 33 comma 3 convertito in Legge n. 85 del 1995), poi dallo stesso D.P.R. art. 48 comma 5 nel testo sostituito dal D.Lgs. n. 314 del 1997 art. 3 (ora nuovo T.U.I.R., art. 51 comma 5 introdotto dal D.Lgs. n. 344 del 2003 art. 1).*

**IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Ritenuta versata su premio incentivante per esodo volontario - Diritto al rimborso - Compete.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. III (Presidente: Argentino – Relatore: Marturano). Sent. n. 509 del 7 settembre 2009.

*Il premio incentivante per esodo volontario, per la sua particolare natura rientra nella fattispecie prevista dall'art. 48 (ratione temporis) del D.P.R. n. 917/1986, in quanto erogazione liberale del datore del lavoro, caratterizzata dal requisito dell'eccezionalità, perché legata alla situazione contingente in cui veniva a trovarsi l'azienda al verificarsi dell'evento.*

**IRPEG - Agevolazioni - Credito di imposta - Avviso di recupero - Natura e funzione - Equiparazione all'avviso di accertamento.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV (Presidente: Pellerino – Relatore: Sartori). Sent. n. 330 del 5 giugno 2009.

*L'avviso di recupero del credito di imposta concesso dall'art. 8 della Legge n. 388 del 2000 (agevolazioni per gli investimenti nelle aree svantaggiate) che l'Ufficio finanziario emetta all'esito negativo di*

*un'attività di verifica circa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di legge richieste per la fruizione di agevolazioni ed incentivi fiscali, in quanto determina la revoca delle stesse e la richiesta di pagamento delle somme indebitamente non versate, ha la natura e svolge la medesima funzione di un avviso di accertamento.*

**IRPEG - Agevolazioni - Credito di imposta per assunzione a tempo indeterminato di lavoratori dipendenti in territori particolari - Legge n. 388/2000 art. 7 - Interpretazione estensiva della norma - Inammissibilità - Fattispecie estranea alle previsioni della norma - Diniego dell'agevolazione - Legittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 75 del 15 maggio 2009.

*I benefici per l'incremento dell'occupazione previsti dall'art. 7 decimo comma della Legge n. 388 del 2000 sono concessi dal legislatore nazionale nei limiti e alle condizioni da esso fissati all'interno di un preciso quadro di programmazione economica e con il vincolo della copertura finanziaria, sicché l'accertamento della sussistenza dei presupposti dell'agevolazione tributaria va operato in base al sistema normativo di diritto interno, con la conseguenza che la norma agevolativa non può essere estesa, in via d'interpretazione, a fattispecie che non siano espressamente e tassativamente previste.*

**IRPEG - Agevolazioni - Incentivi agli investimenti nelle aree svantaggiate - Omessa o ritardata comunicazione dei dati concernenti gli investimenti - Decadenza dal beneficio - Sussistenza - Applicazione ulteriore di sanzioni amministrative - Illegittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Samarelli). Sent. n. 14 del 6 aprile 2009.

*In tema di agevolazioni (credito di imposta) per gli investimenti nelle aree svantaggiate legittimamente fruiti secondo le disposizioni dell'art. 8 della Legge n. 388 del 2000, l'omessa comunicazione dei dati*

*occorrenti per la ricognizione degli investimenti realizzati, prevista dall'art. 62 primo comma lett. a) della Legge n. 289 del 2002, comporta la sola decadenza dal beneficio non anche l'applicazione di sanzioni amministrative ai sensi del D.Lgs. n. 472/97 atteso che detta omissione non può ritenersi conseguenza di una condotta colposa o dolosa.*

**IRPEG - Art. 109 del D.P.R. n. 917/86 - Controlli e verifiche - Principio di correlazione tra costi e ricavi - Conseguenze.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi - Relatore: Samarelli). Sent. n. 23 del 4 maggio 2009.

*Il comma quinto dell'art. 109 del D.P.R. n. 917/86 esprime il principio della necessaria correlazione tra costi e ricavi, onde se un costo è escluso perché ritenuto fittizio, deve essere escluso anche il relativo ricavo.*

**IRPEG - Società cooperative - Natura commerciale dell'attività - Verifica - Modalità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: De Santis). Sent. n. 13, parte I, del 6 febbraio 2009.

*La determinazione del carattere esclusivamente o principalmente commerciale dell'attività esercitata da una cooperativa non va fatta in aderenza alle mere enunciazioni, denominazioni e qualificazioni che nello statuto l'Ente ha preferito fare o dare, bensì sulla scorta della interpretazione che è consentito dare alle disposizioni statutarie, nella ricerca della reale natura dell'attività che l'ente si prefigge di esercitare, con riguardo alle operazioni effettivamente espletate ed all'esercizio delle c.d. attività esterne.*



## **IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE**

### **IRAP - Agenti di commercio - Beni strumentali eccedenti - Assoggettabilità - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II (Presidente: D'Innella – Relatore: Di-girolamo). Sent. n. 39 del 24 marzo 2009.

*Per l'assoggettamento all'IRAP, l'elemento organizzativo è connesso alla nozione di impresa e la figura dell'agente di commercio subisce la conformazione del concreto atteggiarsi dell'attività tra i poli estremi di quella autonoma e di quella di impresa, onde è essenziale, ai fini di una sua valutazione, la presenza di beni strumentali e di componenti di spesa in misura eccedenti il valore minimo comunemente ritenuto indispensabile.*

### **IRAP - Agente di commercio - Reddito di impresa - Sussistenza del presupposto impositivo - Verifica - Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Ventura). Sent. n. 31 del 12 maggio 2009.

*I redditi derivanti dallo svolgimento dell'attività di agente o rappresentante di commercio, riferendosi ad un'attività commerciale, secondo la previsione dell'art. 2195 del c.c., sono qualificabili come redditi di impresa e per essi è esclusa l'ipotesi della verifica della sussistenza del presupposto impositivo IRAP, in ragione dell'autonoma organizzazione.*

### **IRAP - Presupposto dell'imposta - Medico convenzionato con SSN - Requisito dell'autonoma organizzazione - Criteri di individuazione.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX (Presidente e Relatore: Marino). Sent. n. 135 del 4 giugno 2009.

*Nel caso del medico convenzionato con il SSN, le condizioni oggettive*

*materiali di esercizio della professione quali sono imposte allo stesso dalla convenzione di “operare in uno studio ben attrezzato”, non sono da sole sufficienti ad integrare il requisito della attività autonomamente organizzata.*

**IRAP - Presupposto - Attività professionale - Medico pediatra - Impiego di segretaria “part time” - Indice di sussistenza di autonoma organizzazione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 41 del 23 giugno 2009.

*La presenza di una sola segretaria, anche se “part time”, costituisce di per sé, unitamente ad una non trascurabile presenza di spese per beni strumentali, il presupposto sufficiente per l’applicazione dell’imposta IRAP.*



## IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

### **IVA - Cessione all'esportazione - Intestazione della fattura - Modalità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 49 del 27 marzo 2009.

*È del tutto indifferente l'intestazione della fattura al cedente o al cessionario, poiché ciò che rileva ai fini della cessione all'esportazione è che l'operazione comunque risulti da documento doganale o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura.*

### **IVA - Fatture per operazioni inesistenti - Prova fornita dal contribuente della mancata produzione di effetti - Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: De Lorenzi). Sent. n. 87 del 20 marzo 2009.

*La prova fornita dal contribuente che le fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti sono state annotate nelle scritture contabili contestualmente in dare e avere (così compensandosi) e che ai fini della dichiarazione IVA le stesse non hanno avuto alcun effetto, rende del tutto inesistente la questione della loro fittizietà.*

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

#### ***Ripartizione dell'onere probatorio nei giudizi sulla fittizietà oggettiva e soggettiva delle fatturazioni***

Sulla ripartizione dell'onere probatorio nei giudizi relativi al presunto disvalore economico delle transazioni, art. 2697 cc., – alludo alla loro presunta fittizietà – la Cassazione (sent. 21 aprile 2009, n. 9383) ha stabilito che sarà l'AF a provare la fittizietà *de qua* gravata dell'onere di provare l'inesistenza delle transazioni monitorate, limitandosi il contribuente ad eccepire il mero rapporto cartolare delle medesime, non conoscendo il sistema una presunzione relativa di falsità delle fatture detenute dal contribuente, di cui questi sia

tenuto a dimostrare la veridicità. In linea di principio l'onere della prova in materia tributaria grava sulla parte che fa valere la pretesa fiscale salvo che la legge non preveda espressamente o implicitamente che debba essere il contribuente a fornire la prova di determinate situazioni a lui favorevoli; tali situazioni vengono individuate nella fattispecie in cui il contribuente fa valere, tra l'altro, specifiche agevolazioni fiscali in senso stretto previste dalla legge, ovvero costi, oneri deducibili e/o detrazioni di imposta. Il contribuente nei giudizi sulla presunta fittizietà di alcune negoziazioni dovrà limitarsi ad eccepire il mero rapporto cartolare – la fattura costituisce prova della operazione passiva – essendo l'AF gravata dell'onere di contestazione della prefata falsità documentale.

Il contribuente deve limitarsi a provare l'esistenza dell'operazione (contestata dall'AF) attraverso la produzione della fattura e dagli adempimenti contabili successivi; l'eventualità che l'operazione non esista non è esclusa, ma costituisce l'approdo di una controprova ulteriore, cui è onerato l'Ufficio. Difatti, sarebbe oltremodo sproporzionato che una mera affermazione di fittizietà dell'operazione, mera contestazione generica, costringesse il contribuente a provare l'effettività dell'operazione medesima. Dunque, l'onere di contestazione non è sufficiente a gravare il contribuente di oneri sproporzionati e irragionevoli. L'AF che dispone di invasivi, penetranti poteri istruttori, non potrebbe rimanere inerte e giovare del comportamento della passiva contestazione, senza argomentazione, in sede di rettifica prima, e di processo poi (si eviterebbero pregiudizi irragionevoli alla controparte). Difatti, verrebbero violati i presidi sovraordinati del "giusto processo", alludo alla buona fede processuale che potrebbe trovare un'amplificazione quando la parte processuale sia un soggetto pubblico esercente una funzione orientata a esigenza di trasparenza ed equità. Il sistema non conosce un'autoreferenzialità dell'azione dell'AF, sussistendo invece l'obbligo della precostituzione della prova da parte di quest'ultima, per cui la mera contestazione giudiziale della falsità delle fatture, non obliterata da prove certe e dirette non produce l'inversione dell'onere probatorio, non essendo ammissibile gravare il contribuente dell'onere di fornire la prova contraria consistente nell'inesistenza dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria affermati e non dimostrati. Quest'ultimo avrà un ruolo sussidiario di mera prova contraria, appunto liberata dalla previa dimostrazione della presunta fittizietà (dimostrata) incumbente sull'AF, la quale dovrà "qualificare" l'iniziale contestazione generica di non effettività delle transazioni con ultronei elementi di riscontro anche indiziari ma plurimi e convergenti sul disvalore economico delle medesime, alludo ad una loro affidabilità e significatività probatoria sulla falsità documentale e, quindi, esistenza di un maggior imponibile. Invero, il secondo giudice elude il prefato

tema sulla ripartizione dell'onere probatorio, in quanto sul piano sostanziale quelle presunte fatturazioni passive sono neutralizzate, *recte*; sterilizzate, dalla loro contemporanea registrazione nei registri IVA acquisti e vendite (forma di compensazione liberata dalla cit. duplice registrazione, il soggetto passivo non deve beneficiare di rendite fiscali indebite). Si vuole dire che, le fatturazioni passive monitorate dall'AF, sono state *de facto* neutralizzate dalla loro speculare allocazione nei registri IVA fatture emesse concorrendo, sommatoria algebrica, a formare il risultato da liquidazione periodica, con un effetto di assoluta neutralità per l'erario (non nascono rendite fiscali alimentate da detrazioni vietate appunto vulnerate dalla loro contemporanea registrazione nel registro fatture emesse). Un effetto di invarianza fiscale – non vi è un danno per l'erario – similmente raggiungibile attraverso le strutturali note di “variazione” che neutralizzano una pregressa detrazione IVA divenuta indebita per fatti sopravvenuti di riduzione dell'imponibile. Invero, per un sovraordinato dovere di verità processuale, va rilevato che nella fattispecie *de qua*, si verteva dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti, neutralizzate dalla studiata loro contestuale allocazione nei registri IVA. Le fatturazioni quesite, asserite false, erano dunque attive, ma il debito tributario da esse esposto non si cristallizzava in base alla norma primaria, v. art. 21 settimo comma D.P.R. 633/72 sul consolidamento anche dei debiti IVA derivanti da operazioni ancorché inesistenti, nella misura in cui venivano *de facto* annullate dalla loro contestuale riallocazione nei registri IVA acquisiti, con l'effetto di invarianza fiscale obliterato dal secondo giudice (il soggetto passivo non deve rimanere inciso dal tributo non oggetto di rivalsa, per cui questa forma di compensazione interna serve a neutralizzare l'imposta). In altri termini, quelle fatturazioni non alimentavano rendite fiscali, verificato il riconoscimento unilaterale della loro indifferenza fiscale, alludo alla sterilizzazione “interna” realizzata dal contribuente attraverso quella riallocazione nei registri IVA acquisti. È evidente che il cessionario ovvero il destinatario, per il quale le fatturazioni monitorate sono passive alimentando detrazioni IVA non consentite, sarà esposto alla rettifica della detrazione *de qua* laddove non abbia neutralizzato nei registri IVA tali fatture. Sulla ripartizione dell'onere probatorio nei giudizi sul disvalore delle transazioni che si vogliono neutralizzare per presunta fittizietà degli acquisti, il sistema non conosce una presunzione relativa di falsità delle fatture detenute dal contribuente, di cui questi non sia riuscito a dimostrare la veridicità. Si vuole dire che, la controprova ovvero la dimostrazione delle fatture richiesta al contribuente, opera solo quando l'AF abbia la prova dei fatti costitutivi del proprio diritto, spettando appunto al contribuente la controprova dell'inesistenza di quei fatti. Difatti la Corte (v. sent. 21953 del 19 ottobre 2007) a più riprese ha ribadito che nelle ipotesi di fattu-

re che l'AF ritenga relative ad operazioni inesistenti non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'AF, che adduce la falsità del documento e, quindi, l'esistenza di un maggior imponibile, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è stata mai posta in essere (diversamente verrebbe violata l'efficacia probatoria della fattura, quale documento sufficiente a contrastare il recupero a tassazione dell'iva detratta, pertanto idoneo a documentare un costo). Tale prova – inesistenza dell'operazione – sarà libera ed ampia, ovvero potrà basarsi anche su elementi indiziari che lasciano presumere l'inesistenza delle operazioni fatturate. Al contempo, è stato chiarito che l'onere per il contribuente di provare la veridicità delle fatture scatta in presenza di elementi che fanno almeno sospettare della non veridicità delle fatture, mentre non è sostenibile la tesi che tutte le fatture si presumerebbero false fino a prova contraria del contribuente. La correttezza formale dell'impianto contabile non può diventare un alibi per violare le leggi fiscali; di conseguenza quando l'AF fornisca validi elementi di prova per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, incombe sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni e l'amministrazione, per disattendere la contabilità deve pur disporre di un qualche elemento anche indiziario che ne infici la correttezza. Pertanto, v. ordinanza n. 21317 del 2009, la Corte tornando sul tema della ripartizione degli oneri di allegazione, prova e contestazione nel processo tributario, rispetto al tema della esistenza o inesistenza delle operazioni fatturate ai fini IVA, ha affermato che incombe al fisco, che contesta la detraibilità come costo di un'operazione assistita da rituale fattura, provarne l'inesistenza. Se si assume che la fattura costituisce prova della operazione passiva, è possibile ritenere che sia l'AF a dover dimostrare, di norma induttivamente, che l'operazione è, in realtà, fittizia. Ove tale prova sia fornita, l'onere della prova che incombe, di rimbalzo, al contribuente non è un onere di prova contraria in senso tecnico.

#### **IVA - Fatture per operazioni inesistenti - Inversione dell'onere della prova - Presupposti.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Lancieri). Sent. n. 142, parte I, del 17 dicembre 2009.

*In caso di contestazione riguardante operazioni per fatture inesistenti, affinché si verifichi l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, la inesistenza delle fatture deve essere certa e non pre-*

*sunta e, quindi, fondata su una serie di riscontri oggettivi, quali la mancanza di regolamenti finanziari, l'esame di movimentazioni bancarie, l'inesistenza di una adeguata struttura produttiva dell'acquirente, l'inesistenza di vettori della merce.*

**IVA - Maggiore imposta risultante da una verifica tributaria - Versamento a titolo di ravvedimento operoso nel corso della verifica - Costituisce pagamento non dovuto - Duplicazione del pagamento all'esito della verifica - Ripetizione - Diritto - Sussistenza - Termine per l'esercizio - Individuazione.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente e Relatore: Carabba). Sent. n. 107 del 24 giugno 2009.

*In tema di imposta sul valore aggiunto, il pagamento della maggiore imposta, risultante da una verifica tributaria, che il contribuente esegua a titolo di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 48 del D.P.R. n. 633/72 nel corso della verifica costituisce indebito oggettivo rispetto al pagamento della maggiore imposta accertata che lo stesso contribuente esegua sulla base dell'avviso di rettifica emesso dall'Ufficio in esito alle risultanze della verifica.*

*Il diritto al rimborso del suddetto indebito va esercitato nel termine previsto dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/72 in tema di rettifica degli errori commessi nella dichiarazione, applicabile in via analogica.*

**IVA - Rimborso eccedenza IVA da dichiarazione - Controllo della dichiarazione - Termine decadenziale ex art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 33 del 12 maggio 2009.

*Il decorso del termine decadenziale di cui all'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 è idoneo a determinare il consolidamento di posizioni di credito emergenti dalla prima dichiarazione nella quale risultano esposte, anche se poi riportate e richieste a rimborso nelle successive dichiarazioni.*

## Nota dell'avv. Luigi Quercia

### *Il riporto del credito IVA non differisce il termine per l'accertamento*

Il termine di decadenza per l'accertamento di un credito annuale da parte dell'amministrazione finanziaria non subisce alcuno "slittamento" dall'eventuale riporto in avanti dello stesso, dovendosi avere riguardo, a tal fine, unicamente all'anno in cui è sorto il diritto.

Il principio ha formato oggetto di una interessante pronuncia della Commissione Regionale di Bari, la quale, anche se con riferimento all'IVA, ha indicato, in linea generale, quale debba essere la portata applicativa delle disposizioni che regolano il termine per gli accertamenti, nell'ipotesi in cui, dalla dichiarazione annuale, emerga l'esistenza di un credito d'imposta che sia stato riportato all'annualità successiva.

Com'è noto, è comune il termine per l'accertamento previsto sia dalla normativa sulle imposte dirette (articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) che da quella in materia di IVA (articolo 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), fissato nel quarto anno decorrente da quello di presentazione della dichiarazione.

L'articolo 43, primo comma, del D.P.R. 600/73 prevede, infatti, che "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", così come l'articolo 57 del D.P.R. 633/72 prevede, al primo comma, che "gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54 e nel secondo comma dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione".

Le norme, naturalmente, non distinguono a seconda dell'esito della dichiarazione annuale, ossia se a debito ovvero a credito del contribuente, per cui, sia in un caso che nell'altro, resta fermo il termine quadriennale previsto dalle stesse.

Allo stesso modo – ed in questo si innesta la questione esaminata dai giudici in commento – le norme non contemplano la particolare ipotesi di un credito che sia stato riportato all'annualità successiva.

Trattasi, invero, di una eventualità affatto remota, essendo, nella pratica, assai frequente che il contribuente preferisca non chiedere a rimborso il proprio credito annuale, prevedendo di poterlo utilizzare in compensazione negli anni a venire, riducendo, in tal modo, il proprio carico fiscale.

Ebbene, è in questo contesto che, come detto, si pone la questione affrontata dai giudici pugliesi, se, cioè, in presenza di un credito annuale risultante dalla dichiarazione, debba tenersi conto, ai fini della decorrenza del termine

per l'accertamento, dell'eventualità per cui tale credito sia il risultato<sup>3</sup> del riporto "a nuovo" da un'annualità precedente.

Le conseguenze non sono affatto di poco conto.

Invero, se si dovesse privilegiare il dato "formale" rappresentato dalla "comparsa", in sede di dichiarazione, di un credito d'imposta, indipendentemente, dunque, dall'aspetto "sostanziale", consistente nella provenienza di tale credito dall'anno precedente perché riportato "a nuovo", il termine per l'accertamento finirebbe – di fatto – con il procedere di pari passo con il credito, in quanto si sposterebbe in avanti di tanti anni (uno o più) quanti sono stati quelli di riporto.

Tale tesi, a rigore, non si pone in contrasto con il dato letterale della norma, dal momento che, come detto, la stessa non distingue (non solo, a seconda dell'esistenza di un debito o di un credito, ma nemmeno) a seconda della provenienza del credito stesso; pertanto, sembrerebbe possibile sostenere, in linea di principio, che il credito riportato "a nuovo" costituisce, da un punto di vista – appunto – formale, l'esito della dichiarazione relativa all'anno in cui risulta esposto, indipendentemente, dunque, dalla circostanza del riporto dall'anno precedente.

Viceversa, la tesi che privilegia – come detto – l'aspetto "sostanziale", pone al centro le vicende che hanno determinato la comparsa del credito stesso.

Pertanto, nell'ipotesi in esame, se un credito d'imposta è il risultato del solo riporto "a nuovo" da un'annualità precedente (per cui non è maturato "contabilmente" nell'anno), il termine per il relativo accertamento resta quello relativo a tale annualità (precedente), in cui detto credito è sorto per la prima volta, non subendo alcuno slittamento "in avanti" in conseguenza del riporto "a nuovo".

La prima tesi è stata sostenuta dall'Amministrazione finanziaria nel giudizio in esame.

Invero, come si legge in sentenza, a detta dell'Ufficio "*il riporto del credito sposta la competenza all'esercizio successivo, consentendo all'Ufficio di operare il controllo con l'ultima dichiarazione presentata a rimborso e quindi, nel caso di specie, con il Modello Unico 2000, presentato il 20/07/2001*".

Tale tesi "formalistica", tuttavia, non sembra condivisibile e ciò sotto un profilo squisitamente giuridico prima ancora che "tecnico" vero e proprio.

Infatti, se si consentisse lo spostamento "in avanti" del termine accertativo si finirebbe con il negarne la *ratio* voluta dal legislatore e, soprattutto, la natura stessa di termine decadenziale.

Ricordiamo a noi stessi, invero, che, a mente degli articoli 2966 e 2968 del codice civile, "*la decadenza non è impedita se non dal compimento del-*



*l'atto previsto dalla legge o dal contratto*” e *“le parti non possono modificare la disciplina legale della decadenza”*.

Non v'è alcun dubbio, pertanto, che la decadenza rientri nell'ambito dei diritti indisponibili (come, del resto, recita l'intitolazione dello stesso articolo 2968), il che comporta, sul piano giuridico, che la stessa non possa essere modificata da nessuna delle parti, che ne restano soggette *ope legis*.

Ciò significa che la circostanza del riporto “in avanti” del credito, essendo estranea all'ipotesi dell'impedimento contemplata dal ridetto articolo 2696, è (diversamente da quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate nel giudizio in commento) formalmente e sostanzialmente inidonea a comportare il differimento del termine decadenziale di accertamento, previsto, come detto, dagli articoli 43, primo comma, del D.P.R. 600/73 (in materia di imposte dirette) e 57, primo comma, del D.P.R. 633/72 (ai fini IVA).

È appena il caso di ricordare, sotto tale profilo, che a mente dell'articolo 3, comma terzo, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), *“i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti non possono essere prorogati”*.

Del resto, che il termine di decadenza per l'accertamento del credito debba rimanere legato all'anno in cui questo è comparso per la prima volta (e, quindi, cominciare a decorrere da esso) è circostanza confermata dallo stesso articolo 57, ove, con riferimento alla richiesta di rimborso dell'imposta, si fa espresso riferimento al *“termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso”*.

Anche tale previsione, pertanto, esaltando il concetto di anno di formazione, dà conferma del legame necessario tra termine di decadenza (per l'accertamento) ed anno – appunto – di maturazione, dovendosi privilegiare, anche sotto tale profilo, il dato “sostanziale” su quello meramente “formale”.

Pertanto, anche da un punto di vista più strettamente “tecnico”, se si seguisse la tesi “formalistica” e, pertanto, il termine in questione si spostasse “in avanti” di pari passo con il riporto del credito, l'Amministrazione finanziaria si troverebbe, di fatto, a poter scegliere quando effettuare l'accertamento, considerando un termine piuttosto che un altro.

Il che è senz'altro da escludere.

La realtà è che non sembra potersi dubitare affatto della erroneità della tesi sostenuta dall'Ufficio finanziario nel giudizio in commento, dovendosi concludere, unitamente con i giudici pugliesi, che *“il decorso del termine decadenziale di cui al predetto art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 è idoneo a determinare il consolidamento di posizioni di credito emergenti dalla prima dichiarazione nella quale risultano esposte, anche se poi riportate e richieste a rimborso nelle successive dichiarazioni”*.

**IVA - Violazione dell'obbligo di fatturazione - Obbligo del cessionario o del committente, ex art. 41 quinto comma, lett. b) del D.P.R. n. 633 del 1972 - Portata - Controllo e sindacato altresì della dichiarazione dell'emittente la fattura di non debenza dell'imposta - Necessità - Esclusione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 58 del 13 ottobre 2009.

*L'art. 41, quinto comma, lett. b) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in base al quale il cessionario di un bene o il committente di un servizio, ricevendo fattura irregolare, è tenuto a "regolarizzare l'operazione", con la presentazione di un documento integrativo contenente tutte le indicazioni prescritte dall'art. 21 e con il versamento dell'imposta dovuta, restando soggetto, in caso di omissione, anche a sanzione pecuniaria, non implica l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente medesimo quando quest'ultimo, in una fattura recante l'esatta annotazione di tutti i suddetti estremi, inserisca (eventualmente in modo erroneo) l'esplicita dichiarazione di non debenza dell'imposta.*

## TRIBUTI INDIRETTI

**IMPOSTA DI REGISTRO - Agevolazione per l'acquisto della prima casa - Mancato trasferimento della residenza entro il termine di legge - Revoca dell'agevolazione fiscale - Legittimità - Acquirente minore di età - Irrilevanza.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XX (Presidente e Relatore: Caporizzi).  
Sent. n. 44 del 26 marzo 2009.

*Nel caso in cui l'acquirente, ancorché minore di età, non trasferisca entro i diciotto mesi successivi all'acquisto, la propria residenza nel comune in cui è ubicato l'immobile acquistato, è legittima la revoca dell'agevolazione sull'imposta di registro per l'acquisto della prima casa; né alla revoca è di ostacolo la circostanza che soltanto al compimento della maggiore età il minore consegue, per effetto della cessazione dell'usufrutto legale dei genitori sul medesimo immobile (art. 324 c.c.), il possesso a pieno titolo dello stesso, attesa l'autonomia e la non interferenza reciproca della norma civilistica e di quella tributaria.*

**IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE - Aliquota ridotta ai sensi della Legge n. 388 del 2000 - Trasferimento di immobili ricadenti nel Progetto Interporto Regionale della Puglia - Applicabilità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente e Relatore: Tomascchio). Sent. n. 4 del 21 gennaio 2009

*Con riferimento all'art. 33 terzo comma della Legge n. 388/2000 spetta l'agevolazione fiscale dell'aliquota ridotta (nella misura dell'1 %) per le imposte di registro, ipotecarie e catastali sugli atti di trasferimento di immobili ricadenti nell'ambito del "Progetto Interporto Regionale della Puglia", atteso che tale progetto costituisce uno strumento urbanistico che non soltanto corrisponde alle prescrizioni di contenuto di un piano particolareggiato (del quale assicura i medesimi risul-*

*tati) ma, di più, presenta un grado di definizione in linea con la normativa delle opere pubbliche, tale da consentire l'edificazione sulla base della sola concessione edificatoria.*

**IMPOSTA DI REGISTRO - Aree scoperte pertinenziali - Valutazione unitariamente all'immobile cui accedono - Riferimento al tempo della compravendita - Necessità - Successivo abbattimento del fabbricato - Irrilevanza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Fini – Relatore: Cerase). Sent. n. 123 del 4 maggio 2009.

*Le aree scoperte debbono essere oggetto di valutazione unitamente all'immobile cui sono annesse e del quale costituiscono pertinenza al tempo della compravendita, onde è illegittimo l'accertamento ai fini dell'imposta di registro che tali aree valuti separatamente e come suoli edificatori sulla base della circostanza che in epoca successiva alla compravendita il fabbricato sia stato abbattuto.*

**IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE - Agevolazioni - Art. 9 del D.P.R. n. 601/73 - Terreni montani - Qualità di coltivatore diretto - Onere della prova.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Augenti). Sent. n. 27 del 22 giugno 2009.

*Ai fini dell'agevolazione prevista dall'art. 9 del D.P.R. n. 601/73, per i trasferimenti della proprietà di terreni montani intesi all'accorpamento di proprietà diretto-coltivatrice, il requisito della coltivazione diretta del fondo da parte dell'acquirente può essere provato dal contribuente con qualunque mezzo e può risultare anche direttamente dall'atto di acquisto, salva la possibilità di prova contraria da parte dell'Ufficio.*

**IMPOSTA DI REGISTRO - Locazione pluriennale - Nullità del contratto - Conseguenze in ordine al debito di imposta - Risoluzio-**

**ne consensuale del contratto - Conseguenze - Decadenza dall'azione accertatrice - Termini - Computo.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Trabace – Relatore: Varese). Sent. n. 105 del 7 luglio 2009.

*Il contratto di locazione stipulato da un soggetto che non è né proprietario dell'immobile né titolare di un diritto reale sul medesimo è da considerarsi atto nullo sin dall'origine e a tutti gli effetti di legge, derivandone che tutti gli atti ad esso connessi, tra cui l'imposta di registro annuale, sono da ritenersi annullabili<sup>1</sup>.*

*Intervenuta, con effetti espressamente dichiarati retroattivi, la risoluzione consensuale di un contratto di locazione pluriennale, non è dovuta l'imposta di registro per ciascuna annualità della locazione<sup>1</sup>.*

*L'imposta di registro relativa ad una annualità del contratto di locazione pluriennale dev'essere richiesta dall'Ufficio, a pena di decadenza, entro il compimento – riferito alla data di registrazione del contratto – del terzo anno successivo all'annualità di che trattasi.*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> Affermazioni – quelle della sentenza – rese nello stile del diritto. Esempio di giurisprudenza libera e indipendente, affrancata anche dalle prescrizioni dell'art. 113 c.p.c. (“*Nel pronunciare sulla causa il giudice deve seguire le norme del diritto...*”) e dell'art. 118 comma 2° delle relative disposizioni di attuazione (Motivazione della sentenza: “*Debbono essere ... indicate le norme di legge e i principi di diritto applicati.*”). Eppure le norme c'erano:

- l'art. 1571 cod. civ.;

- l'art. 28 della legge di registro, D.P.R. n. 131 del 1986 circa la risoluzione del contratto;

- l'art. 38 della stessa legge, sotto la rubrica “*irrilevanza della nullità o dell'annullabilità dell'atto*”.

E c'erano anche i principi:

Cass. n. 9493 del 2007 ed altre conformi: “*Il rapporto che nasce dal contratto di locazione e che si instaura tra locatore e conduttore ha natura personale, con la conseguenza che chiunque abbia la disponibilità di fatto del bene, in base a titolo non contrario a norme di ordine pubblico, può validamente concederlo in locazione*”.

Cass. n. 2620 del 1983: *Il rapporto di locazione, di natura obbligatoria, spiega i suoi*

*effetti tra i contraenti indipendentemente dall'esistenza o permanenza nel locatore della proprietà della cosa locata.*

Cass. n. 3748 del 1981: *Dall'art 11 della legge di registro di cui al RD 30 dicembre 1923 n 3269, statuente che le tasse previste da detto decreto sono dovute anche nel caso di registrazione di Atti comunque nulli, e dal successivo art 14, che consente la restituzione di tali tasse solo per gli Atti dichiarati nulli con sentenza passata in giudicato 'per vizio radicale che, indipendentemente dalla volontà e dal consenso delle parti, induca la nullità dell'atto fin dalla sua origine', si desume che la disciplina tributaria degli Atti non è sempre subordinata alla loro legittimità, nei suoi diversi aspetti, onde nulla impedisce che debbano prendersi in considerazione ai fini fiscali pure Atti che, sebbene vietati, possono ugualmente essere posti in essere e produrre i normali effetti giuridici della categoria di appartenenza.*

(quella stessa disciplina contenuta negli artt. 11 e 14 della vecchia legge del registro è ora trasfusa nel primo e nel secondo comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 131/1986).

**IMPOSTA DI REGISTRO - Recupero d'imposta a seguito di decisione comunitaria di incompatibilità di disposizioni agevolative - Natura di imposta complementare - Sussistenza - Natura di imposta suppletiva - Esclusione.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V (Presidente: Terzi – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 116 del 3 febbraio 2009.

*All'imposta di registro, richiesta in applicazione di sopravvenute disposizioni di legge – emanate in conseguenza della dichiarazione di incompatibilità di norme agevolative configuranti "aiuti di Stato" – deve riconoscersi natura di imposta complementare, atteso che la pretesa fiscale non consegue al postumo rilievo di errori od omissioni commessi in sede di registrazione dell'atto, ma trova fondamento in un diverso regime tributario mutato ex lege.*

*(Nel caso di specie, l'art. 1 del D.L. n. 282/2002 poneva a carico degli istituti di credito l'obbligo di versare un importo equivalente alle imposte a suo tempo non corrisposte, prevedendo la riscossione coattiva mediante ruolo).*

**IMPOSTA CATASTALE - Avviso di classamento - Motivazione - Obbligo - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Carabba – Relatore: Masiello). Sent. n. 101 del 17 giugno 2009.

*In materia catastale deve essere obbligatoriamente motivato l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio provvede a determinare un maggior valore della rendita mediante riclassamento delle unità immobiliari. L'obbligo di motivazione non può ritenersi soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'Ufficio del Territorio e della classe conseguentemente attribuita all'immobile.*

**CATASTO - Avviso di classamento - Motivazione - Indicazione dei dati accertati e della classe attribuita - Sufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Lancieri). Sent. n. 119 del 20 novembre 2009.

*Per la motivazione dell'avviso di classamento è sufficiente la mera indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'Agenzia del Territorio e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, di intendere le ragioni della classificazione.*

**INVIM - Avviso di accertamento di valore - Applicazione indice Istat - Prova dell'accertamento - Insufficienza.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. II (Presidente: Brandimarte – Relatore: Marturano). Sent. n. 426 del 28 agosto 2009.

*Il maggior valore determinato dall'Ufficio, fondato sull'applicazione dell'indice Istat, è assolutamente inattendibile perché non verificato con altri criteri i cui risultati avrebbero supportato quello estimativo.*



**IMPOSTA DI SUCCESSIONE - Facoltà del dichiarante di correggere la dichiarazione - Limiti - Configurazione legale degli istituti giuridici - Sussistenza - Comunione legale tra i coniugi - Norme sull'acquisto della proprietà per accessione - Prevalenza di quest'ultime - Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente e Relatore: Marrese). Sent. n. 130 del 24 aprile 2009.

*Il regime di comunione legale tra coniugi non consente che possa considerarsi comune agli stessi la costruzione eseguita dall'uno su suolo di proprietà esclusiva dell'altro ostandovi il principio legale di accessione (art. 934 c.c.), secondo il quale il proprietario del suolo acquista a titolo originario per accessione la costruzione che sul suolo stesso sia eseguita da qualunque terzo, e vigendo nell'ordinamento il principio giuridico secondo il quale le norme sull'accessione prevalgono su quelle della comunione legale. Nessuna validità e nessun effetto giuridico può riconoscersi alla rettifica di una dichiarazione di successione con la quale il dichiarante affermi comune ad entrambi i coniugi la proprietà della costruzione suddetta come effetto del regime di comunione legale, atteso che il potere della parte dichiarante di correggere ed emendare la dichiarazione di successione trova limiti nella astratta configurazione giuridica degli istituti e delle situazioni reali cui la correzione dovrebbe riferirsi.*

**IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE - Valore non eccedente la franchigia - Imposta fissa di registro - È dovuta.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Claudio – Relatore: Varrese). Sent. n. 19 del 4 marzo 2009.

*Le successioni e le donazioni il cui valore non superi la franchigia di euro 1.000.000 non scontano la relativa imposta proporzionale, ma sono comunque soggette all'imposta fissa di registro, come prevede l'art. 59 del D.Lgs. n. 346/90 reintrodotta dalla Legge n. 286/2006. Infatti, dal momento che per la donazione di beni o diritti reali è richiesto un atto pubblico ad substantiam, è in conseguenza della sua obbli-*

*gatoria registrazione che si ritiene dovuta, ai sensi dell'art. 41, comma 2, del D.P.R. n. 131/86, l'imposta fissa di registro.*

**TASSA SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE - Contratto di abbonamento per l'utilizzo di telefoni cellulari - Incompatibilità con la normativa comunitaria - Questione rilevante e non manifestamente infondata.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. IV (Presidente: Fischetti – Relatore: Caruso). Ord. n. 255 del 6 ottobre 2009.

*La Commissione dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di incompatibilità degli artt. 1 e 9 del D.P.R. n. 641 del 1972 e dell'art. 21 della Tariffa allegata con le Direttive comunitarie nella parte in cui introducono la tassa di concessione governativa nell'ordinamento italiano non conformemente al regime autorizzativo e al regime impositivo comunitario, nonché in contrasto con la disciplina in tema di concorrenza, di libera circolazione e di libero accesso ai mercati.*

**Nota dell'avv. Francesco Fratini**

***Incompatibilità della Tassa di Concessione Governativa con le norme comunitarie in tema di concorrenza e con il principio della libera circolazione e del libero accesso ai mercati***

L'ordinanza di rinvio in commento è motivata adducendo l'incompatibilità della Tassa di Concessione Governativa con la normativa comunitaria in tema di comunicazioni elettroniche con la conseguente necessità che la legge tributaria italiana fosse disapplicata.

In particolare, la Tassa di Concessione Governativa, disciplinata dal D.P.R. del 26 ottobre 1972 n. 641, in ragione del combinato disposto degli articoli 1 e 9 e dell'articolo 21 della Tariffa allegata al Decreto, grava sui contratti di abbonamento per l'utilizzo di telefoni cellulari per ciascuna scheda telefonica SIM posseduta, nella misura di Euro 5,12 al mese per le "utenze familiari" (cd. "contratti *family*") e di Euro 12,91 al mese, per le "utenze affari" (cd. "contratti *business*");

L'articolo 1 del D.P.R. n. 641 del 1972 individua l'oggetto della Tassa di Concessione Governativa in tutti "i provvedimenti amministrativi e gli altri

*atti elencati nell'annessa tariffa*" che all'articolo 21 dispone che il presupposto per l'applicazione del tributo sia da ravvisarsi nel rilascio della "licenza o documento sostitutivo per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione".

Il menzionato articolo 21 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641 del 1972 fa espresso rinvio alla licenza prevista dall'articolo 318 del D.P.R. n. 156 del 1973 (c.d. Codice Postale, disposizione normativa, alla data dei fatti oggetto del ricorso, *in toto* abrogata), ai sensi del quale "presso ogni singola stazione radioelettrica di cui sia stato concesso l'esercizio deve essere conservata l'apposita licenza rilasciata dall'Amministrazione delle Poste e Telecomunicazioni".

L'applicazione della Tassa di Concessione Governativa ai contratti di abbonamento telefonico per comunicazione radiomobile è conseguenza dell'emanazione del D.M. 13 febbraio 1990, n. 33, rubricato "Regolamento concernente il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione" che all'articolo 3, comma 2 prevede che: "spetta alla società concessionaria SIP provvedere al rilascio all'utente del documento che attesta la sua condizione di abbonato al servizio; tale documento, che sostituisce a tutti gli effetti la licenza di sistema radio, deve contenere gli estremi del tipo di apparato terminale e della relativa omologazione e deve essere esibito dall'abbonato alla pubblica autorità in caso di richiesta di quest'ultima".

In altri termini, il legislatore nazionale ha parificato, mediante il sopra citato Decreto Ministeriale, il possessore di un telefono cellulare, abbonato al servizio di telefonia mobile, al titolare di una centrale radioelettrica (quale una stazione radiofonica o un'emittente televisiva); di conseguenza, viene precisato al gestore telefonico di rilasciare nei confronti di quest'ultimo un documento sostitutivo della licenza di esercizio, prevista dal menzionato art. 318 del Codice Postale, documento individuato nell'abbonamento.

Ciò premesso, occorre rilevare che l'articolo 318 del Codice Postale è stato abrogato dall'articolo 218, comma 1, lett. s), del D.Lgs. n. 259 del 2003 (c.d. Codice delle comunicazioni elettroniche), senza che sia stata conseguentemente modificata la relativa voce della Tariffa allegata al D.P.R. n. 641 del 1972. La medesima fattispecie prevista dall'abrogato articolo 318 del Codice Postale, tuttavia, risulta ad oggi regolata dall'articolo 160 del D.Lgs. 1° agosto 2003 n. 259 "Codice delle comunicazioni elettroniche", intitolato "Licenza di esercizio" che dispone che "1. Presso ogni singola stazione radioelettrica per la quale sia stata conseguita l'autorizzazione generale all'esercizio deve essere conservata l'apposita licenza rilasciata dal Ministero. 2. Per le stazioni riceventi del servizio di radiodiffusione il titolo di abbonamento tiene luogo della licenza".

### ***Incompatibilità del tributo in esame con l'ordinamento comunitario***

L'incompatibilità della Tassa di Concessione Governativa italiana (nel proseguo TCG) con la normativa europea discende dal nuovo quadro normativo per l'infrastruttura delle comunicazioni elettroniche ed i servizi correlati disciplinato a livello comunitario con l'adozione di 5 specifiche direttive:

1. Direttiva 2002/21/CE “*quadro normativo comune per le reti ed i servizi di comunicazione elettronica*”, (cd. Direttiva quadro);
2. Direttiva 2002/20/CE “*autorizzazioni per le reti e i servizi di comunicazione elettronica*”, (cd. Direttiva autorizzazioni);
3. Direttiva 2002/19/CE “*accesso alle reti di comunicazione elettronica e alle risorse correlate e all'interconnessione delle medesime*”, (cd. Direttiva accesso);
4. Direttiva 2002/22/CE “*servizio universale e diritti degli utenti in materia di reti e di servizi di comunicazione elettronica*”, (cd. Direttiva servizio universale);
5. Direttiva 2002/58/CE relativa al “*trattamento dei dati personali e alla tutela della vita privata nel settore delle comunicazioni elettroniche*”.

Le citate direttive hanno sancito la liberalizzazione del mercato delle telecomunicazioni, con l'intento di favorire la concorrenza e lo sviluppo del settore.

In particolare, a partire dall'anno 2002, l'accesso delle imprese al mercato delle comunicazioni elettroniche è garantito da autorizzazioni generali, disciplinate dall'ordinamento comunitario (Direttiva 2002/20/CE).

Le disposizioni recate in materia di TCG si pongono in aperta contraddizione con le norme della direttiva autorizzazioni, la quale, nel suo intento di liberalizzazione, prevede il rilascio dell'autorizzazione generale, e non più di licenze, in favore delle sole imprese che forniscono servizi di telecomunicazione e non in capo ai *consumers* destinatari del servizio, rispetto ai quali invece il legislatore italiano prevede una licenza (atto amministrativo non più previsto dalla disciplina comunitaria) attesa, come già indicato, l'assimilazione dell'utenza cellulare alle stazioni riceventi del servizio di radiodiffusione per le quali “... *il titolo di abbonamento tiene luogo della licenza*”.

La normativa comunitaria non prevede assolutamente né una autorizzazione né una licenza in capo ai *consumers* bensì una autorizzazione generale solo in capo agli operatori telefonici.

Un ulteriore profilo di illegittimità della normativa nazionale rispetto alla disciplina comunitaria delle telecomunicazioni attiene all'incompatibilità con gli articoli 12 e 13 della Direttiva n. 2002/20/CE che dispongono in modo tassativo, nell'ottica di permettere la liberalizzazione e lo sviluppo concorrenziale del mercato, quali prelievi forzosi gli Stati membri possono imporre alle

imprese che prestano servizi telefonici, prevedendo che tali prelievi debbano essere determinati in modo da coprire complessivamente i soli costi amministrativi che saranno sostenuti per la gestione, il controllo e l'applicazione del regime di autorizzazione generale e che siano imposti alle singole imprese in modo proporzionato, obiettivo, trasparente e non discriminatorio che minimizzi i costi amministrativi aggiuntivi e gli oneri accessori.

Il *consumer* italiano, inciso dalla Tassa di Concessione Governativa, risulta gravato da un contributo per il diritto "d'uso delle frequenze" che nel caso di specie ovvero dei numeri telefonici privo dei requisiti imposti dalle menzionate disposizioni in quanto non trasparente, obiettivamente non giustificato, non proporzionato allo scopo perseguito e, soprattutto, discriminatorio. Basti pensare, al riguardo, alla discriminazione ingiustificata che colpisce l'utilizzatore di un telefono cellulare con abbonamento rispetto all'utilizzatore di un telefono con scheda pre-pagata, non incisa dalla TCG. Circa la trasparenza, la proporzione e l'obiettiva giustificazione del suddetto prelievo, è appena il caso di ricordare come la TCG sia pretesa sulla base di una assimilazione del *consumer*, titolare di una scheda per cellulari in abbonamento, al titolare di una stazione radio-elettrica, quale è un gestore telefonico.

Ulteriore elemento di incompatibilità con gli articoli 12 e 13 della Direttiva 2002/20/CE è costituito dal fatto che, in applicazione interpretativa dell'articolo 9 del D.P.R. n. 641 del 1972 in materia di TCG, il gestore del servizio telefonico può trovarsi in posizione di debenza del tributo in quanto obbligato in solido con il proprio cliente per il relativo versamento, il gestore è quindi gravato di un'obbligazione tributaria non consentita dalla disciplina comunitaria.

### ***Incompatibilità della TCG con le norme comunitarie in tema di concorrenza***

La TCG determina un incremento dei costi del servizio di telecomunicazioni sia in capo agli utilizzatori che in capo ai gestori, obbligati in solido con i primi e, di fatto, ne scoraggia l'ingresso nel mercato italiano ostacolando, a danno dei consumatori nazionali, la formazione di un mercato concorrenziale e ponendosi conseguentemente in contrasto con i principi del diritto comunitario.

Al riguardo non può non tenersi conto del fatto che il considerato n. 38 contenuto nella premessa alla Direttiva 2002/21/CE, rileva che "*le misure che potrebbero influenzare il commercio tra gli stati membri sono misure atte ad avere un'influenza, diretta o indiretta, reale o potenziale, sui modelli di commercio fra Stati membri in modo tale da creare una barriera al mercato unico. Vi sono comprese misure che abbiano un'influenza significativa su operatori o utenti in altri stati membri, fra le quali tra l'altro: misure che influenzano i*

*prezzi agli utenti in altri stati membri; misure che influenzano la capacità di un'impresa stabilita in un altro stato membro di fornire un servizio di comunicazione elettronica, e in particolare misure che influenzano la capacità di offrire servizi su base transnazionale; infine, misure che influenzano le strutture o l'accesso al mercato, con ripercussioni per le imprese di altri stati membri".*

La TCG, inoltre, sicuramente scoraggia gran parte dei potenziali utenti del mercato nazionale a sottoscrivere un contratto di abbonamento operando una discriminazione tra utenti titolari di una scheda telefonica prepagata da una parte, e "abbonati" dall'altra, lasciando esenti da prelievo i primi e tassando i secondi. La situazione descritta crea un'ingiustificata distorsione del mercato dal momento che con i contratti basati su ricariche prepagate l'utente paga in anticipo per il servizio telefonico che (forse) utilizzerà, mentre in caso di sottoscrizione di un contratto di abbonamento egli pagherà in misura pari alla prestazione telefonica effettivamente utilizzata. Inoltre, assumendo che il telefono cellulare sia assimilabile ad una stazione radioelettrica, ulteriore profilo di distorsione della concorrenza emerge dal disposto dell'articolo 9 della Direttiva 2002/21/CE che stabilisce che "gli Stati membri provvedono alla gestione efficiente delle radiofrequenze per i servizi di comunicazione elettronica nel loro territorio ai sensi dell'art. 8. Essi garantiscono che la allocazione e l'assegnazione di tali radiofrequenze da parte delle autorità nazionali di regolamentazione siano fondate su criteri obiettivi, trasparenti, non discriminatori e proporzionati".

### ***Incompatibilità della TCG con il principio della libera circolazione e del libero accesso ai mercati***

L'elevato prelievo fiscale operato in Italia attraverso la TCG, in ragione del costo aggiuntivo gravante sulla sottoscrizione di un contratto di abbonamento, è motivo di limitazione al diritto di stabilimento in Italia per un soggetto non residente, violando l'articolo 25 del Trattato che prevede che "i dazi doganali all'importazione o all'esportazione o le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale". Infatti, in ragione del maggior costo che ne deriva, la TCG limita la libertà di circolazione dei cittadini comunitari, potenzialmente interessati a fruire (sul territorio italiano) del servizio offerto dagli operatori nazionali, in questi termini, la tassa in questione, qualificandosi come elemento di forte distorsione del mercato (nonché limitativo della concorrenza), si sostanzia in una misura fiscale equivalente ad un dazio doganale.

## DIRITTI E TRIBUTI LOCALI

**ICI - Area fabbricabile - Determinazione del valore - Deliberazione comunale - Natura regolamentare - Principio di irretroattività delle disposizioni tributarie - Applicabilità - Natura diversa - Onere della prova - Spetta al Comune.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente e Relatore: M. Ancona).  
Sent. n. 131 del 16 novembre 2009.

*La deliberazione del Comune con la quale venga determinato il valore delle aree fabbricabili soggette all'imposta comunale sugli immobili ha natura regolamentare e, in quanto tale, non può disporre che per il futuro, stante il principio di irretroattività delle disposizioni tributarie codificato dall'art. 3 secondo comma della Legge n. 212 del 2000, sicché non può incidere sulla quantificazione dell'imposta dovuta per gli anni precedenti.*

*La natura eventualmente non regolamentare di tale deliberazione, dalla quale voglia farsi discendere che la stessa si sottragga al suddetto principio di irretroattività, deve essere provata dal Comune.*

**ICI - Accertamento - Motivazione - Allegazione della delibera di determinazione delle aliquote - Obbligo - Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente e Relatore: L. Forleo).  
Sent. n. 110 del 15 settembre 2009.

*Non sussiste obbligo dell'Ente locale impositore di allegare all'avviso di accertamento la richiamata delibera di determinazione delle aliquote ICI, trattandosi di atto a contenuto normativo altrimenti ed agevolmente conoscibile da parte del contribuente.*



**ICI - Omessa denuncia del contribuente - Accertamento d'Ufficio - Reiterazione per l'anno successivo - Applicazione della sanzione per omessa denuncia - Illegittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Cigna – Relatore: Di-ma). Sent. n. 50 del 10 giugno 2009.

*L'attività di accertamento d'Ufficio che svolge il Comune nel caso di omessa denuncia di immobili soggetti alla relativa imposta comunale, consente allo stesso Comune di acquisire ogni dato concernente l'immobile, necessario ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, con la conseguenza che, reiterando il contribuente detta omissione nell'anno successivo, non può essere ripetuta nei confronti dello stesso l'irrogazione della sanzione già inflitta per l'anno precedente se nessuna modifica o variazione sia intervenuta circa i dati fiscalmente rilevanti.*

**CONTRIBUTI CONSORTILI a favore dei Consorzi di bonifica - Presupposto dell'obbligazione - Individuazione - Criteri.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: La Cava – Relatore: Cataldo). Sent. n. 77 del 22 giugno 2009.

*Il contributo consortile non è dovuto (per radicale insussistenza del presupposto) se non sia provato che gli interventi realizzati o programmati per la realizzazione nel fondo o in prossimità dello stesso, abbiano apportato o siano in grado di apportare “l'effettivo beneficio diretto e specifico” al fondo medesimo; né, ai fini della prova circa la ricorrenza di tale presupposto, è sufficiente il cosiddetto piano di classifica, dal quale si trae soltanto conoscenza delle modalità in base alle quali viene determinato il contributo a carico dei consorziati.*

**DIRITTI CAMERALI - Diritto camerale annuale - Durata dell'obbligo - Persistenza fino alla cancellazione della ditta dal Registro delle imprese.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Carabba – Relatore: Masiello). Sent. n. 72 del 27 maggio 2009.

*Il diritto annuale di iscrizione nell'albo e nei registri tenuti dalle Camere di Commercio vede, quale debitore del tributo, la ditta che svolge attività economica, destinataria dei servizi camerali. Solo con la cancellazione dal Registro delle imprese cessa l'obbligo del pagamento del diritto camerale, a nulla rilevando l'intervenuta cessazione dell'attività economica e della chiusura della partita IVA.*

**ECOTASSA - Attività di discarica abusiva - Omessa denuncia - Sanzione - Imputazione all'utilizzatore o al proprietario del terreno.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIV (Presidente: Campanile – Relatore: Savino). Sent. n. 8 del 12 gennaio 2009.

*La sanzione relativa al mancato versamento del tributo regionale per discarica abusiva, previsto dall'art. 2, terzo comma, della L. R. n. 5/97, è imputabile al proprietario ovvero all'utilizzatore del terreno.*

**Nota della dott.ssa Marta Basile<sup>1</sup> e del dott. Claudio Sciancalepore<sup>2</sup>**

***Discarica abusiva: applicazione del tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi***

1. Il caso

Il caso sottoposto alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari riguarda una delle applicazioni più delicate e controverse della normativa sul Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (c.d. *Ecotassa*): l'estensione dell'obbligo di pagamento del tributo e delle relative sanzioni all'utilizzatore o al proprietario del terreno su cui viene rilevata una discarica abusiva.

Si tratta, infatti, di un ricorso presentato da una società titolare di un terreno ove era stata rinvenuta una discarica abusiva, avverso l'atto di contestazio-

<sup>1</sup> Paragrafi 1, 2, 4. Le opinioni espresse sono personali e non vincolano in alcun modo l'Ente di appartenenza.

<sup>2</sup> Paragrafi 3, 5.

ne notificato dalla Regione Puglia per la violazione dell'art. 3, comma 32 della legge 28 dicembre 1995, n. 549 nonché dell'art. 2, comma 3 della L.R. 22 gennaio 1997, n. 5, con richiesta del pagamento del tributo e relative sanzioni.

Per inquadrare correttamente il caso di specie occorre premettere che, per quanto attiene alla soggettività passiva dell'ecotassa, i soggetti tenuti al pagamento, così come disposto dall'art. 3, commi 26, 32 e 40 della legge 549/1995 nonché dall'art. 2 della L.R. 5/1997 (ora confluito nell'art. 8 della L.R. 3 agosto 2007, n. 25 che lo abrogerebbe tacitamente in quanto più recente), possono essere diversi e precisamente:

- i gestori di impianti di stoccaggio definitivo di rifiuti ed i gestori di impianti di incenerimento,<sup>3</sup> comunque denominati, senza recupero di energia;
- altri soggetti obbligati al pagamento<sup>4</sup> ovvero “*chiunque esercita, ancorché in via non esclusiva, l'attività di discarica abusiva e chiunque abbandona, scarica o effettua deposito incontrollati di rifiuti*”;<sup>5</sup>
- in solido “*l'utilizzatore a qualsiasi titolo o, in mancanza, il proprietario dei terreni sui quali insiste la discarica abusiva*”.

La pronuncia in commento, riguarda esattamente la terza tipologia di soggettività passiva del tributo che prevede l'estensione dell'obbligo di pagamento dell'ecotassa e delle relative sanzioni anche a carico dell'utilizzatore o del proprietario del suolo su cui insiste una discarica abusiva.

La vicenda prende le mosse dal Verbale di sequestro del suddetto terreno redatto dai militari della Guardia di Finanza con cui era segnalato il presunto abbandono di rifiuti e deposito incontrollato degli stessi, giacendo sul suolo materiale da demolizione come mattoni, cartoni bituminosi e così via.

Dal controllo della Guardia di Finanza, scaturiva, oltre al sequestro del sito, la denuncia penale nei confronti degli amministratori della società proprietaria del terreno per i reati previsti dall'art. 51, comma 2 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (c.d. decreto Ronchi), successivamente sostituito dall'art. 256 comma 2 del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (c.d. Codice dell'Ambiente) riguardanti l'abbandono ed il deposito incontrollato di rifiuti. Ad esito del processo, il Tribunale penale scagionava i proprietari del terreno dai reati loro

<sup>3</sup> Contra F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente: profili ricostruttivi*, Giuffrè, Milano, 1996, 187, “*Devono considerarsi, quindi, escluse da imposizione tutte le fasi iniziali ed intermedie della raccolta, nonché le fasi finali alternative al deposito in discarica (incenerimento, rigenerazioni, recupero et similia)*”.

<sup>4</sup> Cfr. F. MENTI, *Ambiente e imposizione tributaria: il tributo speciale sul deposito dei rifiuti*, CEDAM, Padova, 1999, 37.

<sup>5</sup> Per il contrasto con il principio di legalità ex art. 23 Cost. circa l'individuazione degli altri soggetti obbligati al pagamento si veda F. MENTI, *Ambiente e imposizione tributaria: il tributo speciale sul deposito dei rifiuti*, CEDAM, Padova, 1999, 43-46.

ascritti per non aver commesso il fatto. Gli imputati, dunque, non avevano preso parte all'abbandono o al deposito incontrollato dei rifiuti perpetuato, evidentemente, da terzi ignoti.

I giudici penali, inoltre, non avevano riconosciuto neanche la responsabilità solidale degli accusati in qualità di proprietari del suolo ex art. 192 del Codice dell'Ambiente che prevede la rimozione, l'avvio a recupero o smaltimento dei rifiuti ed il ripristino dello stato dei luoghi.

Le parti ricorrenti, conclusosi il processo penale, hanno proposto ricorso avverso l'atto di contestazione con cui la Regione Puglia aveva, invece, chiesto il pagamento dell'ecotassa e delle sanzioni per la discarica abusiva, di fatto comunque esistente.

Si costituiva la Regione Puglia sostenendo la piena validità dell'atto di accertamento emesso, in quanto la fattispecie tributaria e la relativa applicazione del tributo per discarica abusiva, nulla hanno a che fare con le risultanze del processo penale. Dal punto di vista tributario, pertanto, giusta art. 3, comma 32 della legge 549/1995 trascritto nell'art. 2, comma 3 della L.R. 5/1997, la responsabilità in solido concernente il pagamento dell'ecotassa si estende all'utilizzatore o, in mancanza, al proprietario del suolo su cui insiste la discarica abusiva.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bari, con la sentenza in esame, ha rigettato il ricorso e ha correttamente deciso di imputare l'obbligo del pagamento dell'ecotassa a carico dei proprietari del terreno. Qualora, infatti, manchi un provvedimento amministrativo autorizzatorio della discarica, tenuto al pagamento del tributo speciale sarà sia chi pone in essere una condotta illecita (cioè il gestore della discarica), sia l'utilizzatore o il proprietario, oggettivamente responsabili, solidalmente fra loro. L'obbligo solidale posto a carico dell'utilizzatore o del proprietario del fondo nasce, infatti, dalla considerazione che solo il rilascio delle autorizzazioni prescritte dal D.Lgs. 152/2006 "abilitano" il terreno a diventare discarica.

La decisione è encomiabile in quanto i Giudici di prime cure, pur condividendo la sentenza emessa in precedenza dal Tribunale penale che aveva assolto gli imputati, hanno condannato i ricorrenti al pagamento dell'ecotassa e delle relative sanzioni: la fattispecie tributaria, infatti, è cosa diversa da quella penale.

Il Collegio, pertanto, pur non escludendo affatto la responsabilità di ignoti per il riversamento dei rifiuti nell'area di proprietà dei ricorrenti, ha applicato l'istituto della responsabilità solidale ed oggettiva di cui alla norma tributaria (art. 2, comma 3 della L.R. 5/1997).

In tal senso la sentenza sottolinea che *"la norma tributaria, nel richiedere il tributo per discarica abusiva, associa il pagamento della sanzione ad*

una responsabilità di tipo oggettivo” e tanto risulta chiaramente dalla espressa previsione dell’art. 3, comma 32 della legge 549/1995 e dall’analogo contenuto dell’art. 2, comma 3 della L.R. 5/1997. Il Collegio, dunque, fedele alla norma, ne fornisce una ineccepibile interpretazione concludendo per il rigetto del ricorso.

## 2. La responsabilità oggettiva

In base alle norme tributarie e precisamente all’art. 3, comma 32 della Legge 549/1995 e all’art. 2, comma 3 della L.R. 5/1997, dunque, nel caso di esercizio di attività di discarica abusiva o di abbandono, scarico e deposito incontrollato di rifiuti, il pagamento dell’ecotassa ricade, in solido, su utilizzatore o proprietario del terreno a causa di una responsabilità di tipo oggettivo, indipendentemente dall’accertamento del dolo o della colpa previsto, invece, dall’art. 192 del D.Lgs. 152/2006.

L’inerzia dell’utilizzatore o del proprietario del suolo su cui insiste una discarica abusiva, dunque, concretizzandosi in un comportamento omissivo, viene sanzionata dalla legge con l’obbligo tributario.

Si potrebbe, per analogia, dire che, come il proprietario che “*trascura la cosa sua*”<sup>6</sup> arrischia che terzi possano acquistare a titolo originario la proprietà del fondo tramite l’usucapione, così l’utilizzatore od il proprietario che trascuri il proprio terreno, rischia di essere assoggettato al pagamento dell’ecotassa a causa di fatto altrui. Emergerebbe, in pratica, una *culpa in vigilando* per non aver adeguatamente vigilato sul terreno, responsabilità che la norma tributaria decide di porre a carico di chi ne ha la disponibilità.

Il rigore della norma nel prevedere tale singolare ipotesi di responsabilità oggettiva nei confronti di chi utilizza o semplicemente è proprietario del terreno inquinato, costituisce il tentativo del legislatore sia nazionale sia regionale, di creare uno strumento deflattivo di atteggiamenti di trascuratezza o, peggio, di connivenza del titolare del fondo con chi inquina.

In virtù del disposto normativo sancito dall’art. 3, comma 32 della Legge 549/1995, inoltre, sembrerebbe corretto affermare che la responsabilità oggettiva dell’utilizzatore è complementare con quella indiretta, in quanto il presupposto impositivo sorge proprio a causa dell’illecito comportamento posto in essere da terzi tramite l’abbandono di rifiuti o l’esercizio di una attività di discarica non autorizzata.

Nel complesso, questo intreccio di responsabilità posto a carico sia di chi compie l’illecito sia di chi ha la disponibilità del suolo o ne è semplicemente proprietario, ha come ultima finalità quella di garantire, con ragionevole cer-

<sup>6</sup> Cfr. A. TORRENTE, P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, Milano, 1999, 375.

tezza, il ristoro del danno ambientale e quella di dissuadere dalla trasgressione delle norme ambientali.

### 3. Il significato di “utilizzatore a qualsiasi titolo” e di “discarica abusiva”

In dottrina sono sorti dibattiti circa il significato dell’espressione “*utilizzatore a qualsiasi titolo*” di cui all’art. 3, comma 32 della legge 549/1995, come trascritta nell’art. 2, comma 3 della L.R. 5/1997.

Alcuni Autori<sup>7</sup> ritengono che il legislatore voglia indicare coloro che utilizzano la discarica, vale a dire i conferitori, mentre altri<sup>8</sup> considerano più opportuno far riferimento all’utilizzatore del terreno, ovvero a chi ne ha la disponibilità “*a qualsiasi titolo*”.

Secondo la prima tesi, dunque, sembrerebbe obbligato in solido colui che effettua il conferimento in una discarica non autorizzata, a condizione che egli non risulti essere “*l’organizzatore, promotore o il titolare*”<sup>9</sup> della stessa.

Stando alla seconda tesi, invece, parrebbe che il soggetto che vanta un diritto reale di godimento sul suolo, il possessore od il detentore dello stesso, possa esser considerato responsabile in solido con chi ha commesso l’illecito.<sup>10</sup>

Una cosa, tuttavia, è certa e cioè che l’utilizzatore non corrisponde né a chi esercita l’attività di discarica abusiva né a colui che abbandona, scarica o effettua deposito incontrollato di rifiuti, in quanto l’assoggettamento di questi ultimi al tributo è stato già previsto dall’art. 3, comma 32, primo periodo della legge 549/1995 e, perciò, la previsione anche nel terzo periodo sarebbe del tutto tautologica.

La principale critica avverso la prima tesi, che vorrebbe l’immedesimazione tra utilizzatore e conferitore, risiede nel tenore letterario della norma stessa: essa usa il sostantivo singolare “*utilizzatore*”, mentre la gestione di una discarica, in quanto tale, si caratterizza per il conferimento di rifiuti da parte di più soggetti. Inoltre l’interpretazione della norma tributaria sconfessa la tesi

<sup>7</sup> Cfr. M. TRIMELONI, *I tributi locali e regionali: le prospettive di riforma e le problematiche attuali*, in “La Finanza Locale”, 1996, 1286 “*L’utilizzatore a qualsiasi titolo (della discarica) [...] è tenuto in solido al pagamento del tributo*”.

<sup>8</sup> Cfr. F. MENTI, *Ambiente e imposizione tributaria: il tributo speciale sul deposito dei rifiuti*, CEDAM, Padova, 1999, 52-57.

<sup>9</sup> Cfr. M. TRIMELONI, *I tributi locali e regionali: le prospettive di riforma e le problematiche attuali*, in “La Finanza Locale”, 1996, 1292-1294.

<sup>10</sup> F. MENTI, *Il tributo (o imposta) speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi. Aspetti generali*, in “La Finanza Locale”, 1997, 9, 1171, “*la specificazione sull’obbligo in solido anche del proprietario del terreno, se manca l’utilizzatore, designa che l’utilizzazione viene assunta come condizione affinché sorga la solidarietà nell’obbligazione. E ciò si avvera se chi utilizza il terreno lo fa per averne il possesso o la detenzione oppure per esserne addirittura il proprietario*”.

in esame in quanto è ovvio che il conferimento di rifiuti in una discarica abusiva avvenga “a qualsiasi titolo”, facendo risultare questa espressione meramente pletorica.

Dubbi sorgono, altresì, con riferimento alla seconda tesi poiché parrebbe che con tale interpretazione la figura dell'utilizzatore a qualsiasi titolo comprenda anche quella del proprietario, rendendo l'espressione “o, in mancanza, il proprietario” tautologica. Tanto perché la disponibilità del suolo, in mancanza di un soggetto che vanta, ad esempio, un diritto reale di godimento, spetta di diritto al proprietario. Da ciò consegue che l'utilizzatore potrebbe essere anche il proprietario qualora abbia la disponibilità del suolo.

Come logico corollario si consideri il caso in cui l'utilizzatore o il proprietario del terreno, al fine di non incorrere in responsabilità, presenti denuncia di discarica abusiva alla competente autorità regionale, ovviamente prima che sia contestata la violazione tributaria, giusta art. 3, comma 32 della legge 549/1995. Orbene, stando all'interpretazione appena discussa, qualora sia l'utilizzatore a fornire la segnalazione, essa rappresenterà uno scudo tanto per l'utilizzatore stesso quanto per il proprietario. Viceversa, se la denuncia sia sporta dal proprietario, allora essa proteggerà solo quest'ultimo.

Ad oggi prevale la seconda tesi per cui l'utilizzatore è colui che utilizza il suolo, in quanto, qualora la responsabilità oggettiva e solidale ricadesse solo sul proprietario e non, in via prioritaria, su chi ne abbia la disponibilità (ad esempio su chi vanta diritti reali di godimento), allora, *in primis* si creerebbe una pericolosa discriminazione in violazione dell'art. 3 Cost. ed *in secundis* tale interpretazione non sarebbe equitativa.

Assodata la responsabilità solidale dell'utilizzatore a qualsiasi titolo o, in mancanza del proprietario dei terreni, è indispensabile individuare l'accezione di “attività di discarica abusiva” ex art. 3, comma 32 della legge 549/1995.

In primo luogo è necessario soffermarsi sul concetto di attività (di discarica abusiva). Esso implica una pluralità di atti coordinati, unificati da una funzione unitaria e finalizzati alla gestione, sebbene non autorizzata, dei rifiuti.<sup>11</sup>

Paradossalmente, il soggetto che pone in essere questa attività illecita, ove ricorrano i requisiti fissati dall'art. 2082 c.c., potrebbe assumere la veste di imprenditore. Tale possibilità, del resto, viene avvalorata dalla previsione tributaria di cui all'art. 3, comma 32, primo periodo della legge 549/1995 che, nel descrivere i connotati della attività svolta per l'esercizio dell'attività di discarica abusiva, contiene la perifrasi “*ancorché in via non esclusiva*”. Per-

<sup>11</sup> Sul concetto di attività cfr. G. F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, vol. 1°, Utet, quinta edizione, Torino, 2006, 24; A. GRAZIANI, G. MINERVINI, U. BELVISO, *Manuale di diritto commerciale*, CEDAM, tredicesima edizione, Padova, 2007, 37.



tanto qualora l'attività sia esercitata in modo abituale e non occasionale,<sup>12</sup> senza pretesa di esclusività, può ritenersi esistente il requisito della professionalità. Dubbi, invece, sorgono allorché si interpreti la perifrasi in oggetto come l'esercizio di una attività anche non in via continuativa,<sup>13</sup> in quanto nella nozione di professionalità è insito il requisito della continuità.

Individuato il concetto di "attività", è necessario soffermarsi soprattutto su quello di "discarica abusiva".

Occorre premettere, innanzitutto, che il Codice dell'ambiente (D.Lgs. 152/2006) non utilizza mai l'espressione "*attività di discarica abusiva*" bensì quella di "*attività di gestione di rifiuti non autorizzata*". Da ciò ne consegue che sebbene il D.Lgs. 152/2006 e la legge 549/1995 trattino tematiche analoghe, le fattispecie e le conseguenze derivanti dall'applicazione di queste due discipline sono differenti. Mentre il primo, infatti, fa discendere dall'esercizio di discarica non autorizzata l'obbligo alla bonifica e al ripristino dello stato dei luoghi, l'art. 3, comma 32 della legge 549/1995 punisce l'attività di discarica abusiva con l'assoggettamento all'ecotassa ed alle relative sanzioni. Considerato che le due discipline perseguono finalità diverse, non è possibile, allora, pensare ad una abrogazione tacita ad opera del più recente D.Lgs. 152/2006 sulla legge tributaria: le due normative sono entrambe vigenti ma, mentre il Codice dell'Ambiente ha rilevanza in ambito civile, penale, e amministrativo, la legge 549/1995 in campo tributario.

In conclusione parrebbe che il giudice tributario possa far riferimento alle norme (*rectius* definizioni) ambientali di cui al D.Lgs. 152/2006 solo qualora sia costretto a ricorrere ad una interpretazione di tipo analogico per identità di *ratio*, mancando nella legge 549/1995 una compiuta definizione di discarica abusiva.

Ai fini tributari, comunque, il concetto di "discarica abusiva" sembrerebbe essere più ampio rispetto a quello di "*attività di gestione di rifiuti non autorizzata*" previsto dall'art. 256 del Codice dell'Ambiente.

#### 4. La "omnicomprensività" del concetto di discarica abusiva

Il concetto tributario di discarica abusiva sembra inglobare, in realtà, non soltanto l'attività di discarica non autorizzata ma anche "*il deposito, lo scarico o l'abbandono incontrollato dei rifiuti*", di cui agli artt. 192, 255 e 256 del D.Lgs. 152/2006.

A sostegno di questa tesi "omnicomprensiva" vi è la circostanza per cui

<sup>12</sup> Cfr. G. F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, vol. 1°, Utet, quinta edizione, Torino, 2006, 33.

<sup>13</sup> Cfr. M. TRIMELONI, *I tributi locali e regionali: le prospettive di riforma e le problematiche attuali*, in "La Finanza Locale", 1996, 1286.

una discarica abusiva può essere tale indipendentemente dal fatto che i terreni su cui insiste siano pubblici o privati.<sup>14</sup>

In tal senso si è espresso il TAR Basilicata<sup>15</sup> il quale, vigente il decreto Ronchi, ha sancito che anche l'abbandono di rifiuti su suoli pubblici è assoggettato all'ecotassa ed alle relative sanzioni.

A supporto dell'interpretazione estensiva della circonlocuzione "discarica abusiva" vi è anche il dato normativo di cui al combinato disposto del D.Lgs. 13 gennaio 2003, n. 36 che attua la direttiva 1999/31/CE relativa alle discariche di rifiuti, a cui rimanda l'art. 9, comma 1 della L.R. 25/2007, ed all'art. 183, comma 1, lettera g) del D.Lgs. 152/2006.

Il primo definisce all'art. 2, comma 1, lettera g) la discarica come una "area adibita a smaltimento dei rifiuti mediante operazioni di deposito sul suolo o nel suolo, [...], nonché qualsiasi area ove i rifiuti sono sottoposti a deposito temporaneo per più di un anno". Il secondo definisce lo smaltimento come un insieme di operazioni elencate nell'allegato B del Codice dell'Ambiente. Quest'ultimo, a sua volta, nell'allegato B alla parte quarta (allegato 18), al punto D1 stabilisce che per smaltimento si possono intendere anche le operazioni di mero deposito sul o nel suolo.

Se, pertanto, per discarica regolare si intende un luogo dove avviene lo smaltimento dei rifiuti anche attraverso il semplice deposito, a maggior ragione l'abbandono di rifiuti potrà rientrare, a pieno titolo, nella nozione di discarica abusiva in quanto trattasi pur sempre di un'attività, sebbene illecita, di smaltimento attraverso deposito.

Si ritiene, allora, che il legislatore abbia voluto attribuire alla definizione di "discarica abusiva" un duplice significato: uno "dinamico" rappresentato dallo svolgimento di un'attività di gestione operativa della discarica con movimentazione dei materiali ivi riversati, e uno "statico" inteso come luogo ove sono depositati e, quindi, smaltiti in modo indebito, i rifiuti.

<sup>14</sup> Tanto deriva da un'interpretazione estensiva dell'art. 9, comma 1 del D.P.R. 915/1982. Un'interpretazione testuale sarebbe, invece, fuorviante e discriminatoria. Tanto è stato confermato anche dal successivo decreto Ronchi e Codice dell'Ambiente ove si è soppresso il riferimento alle aree pubbliche e private soggette a uso pubblico come unico spazio ove si può configurare il divieto di abbandono dei rifiuti.

<sup>15</sup> Cfr. TAR Basilicata, I, 1/03/2008, n. 44, "Per completezza va precisato che risulta legittimo anche l'impugnazione a carico dell'Agenzia del Demanio ricorrente del pagamento del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi urbani di cui all'art. 4, comma 4, L.R. n. 5/2005" in quanto la norma "statuisce che il proprietario dei terreni, sui quali sono stati abbandonati i rifiuti, è tenuto in solido al pagamento del predetto tributo, se non dimostra di aver denunciato alla Autorità Amministrativa competente, tale abbandono di rifiuti, [...], onere che dalla documentazione [...] non risulta sia stato adempiuto dall'Agenzia del Demanio ricorrente".

Un'ultima valutazione a favore di un'accezione bivalente di "discarica abusiva" sembra essere fornita proprio dall'art. 2, comma 3 della L.R. 5/1997. Orbene se il concetto di discarica abusiva non abbracciasse sia l'aspetto dinamico sia quello statico, come sopra esplicitati, la predetta disposizione normativa rappresenterebbe un assurdo paradosso: non è, infatti, né credibile né possibile che colui che consapevolmente e volutamente esercita una attività di discarica abusiva, magari anche a livello imprenditoriale, provveda ad auto-denunciarsi alla competente struttura regionale per non incorrere nel rischio di essere sottoposto al tributo ed alle sanzioni previsti per tale attività abusiva. Ne deriva, dunque, come logica conseguenza, che quando la norma parla di "discarica abusiva" intende riferirsi non solo alla vera e propria "attività di discarica" (accezione dinamica) bensì anche al semplice riversamento incontrollato di rifiuti su un terreno (accezione statica). In tale ultima ipotesi, non essendoci un soggetto agente da poter sottoporre a tassazione, la norma prevede espressamente che l'utilizzatore o, in sua mancanza, il proprietario dei terreni "*sui quali insiste la discarica abusiva*", è tenuto in solido al pagamento del tributo. Se così non fosse, la previsione normativa sarebbe svuotata di ogni significato e concreta applicazione considerato che, a questi ultimi, basterebbe affermare la responsabilità di terzi ignoti per liberarsi dal pagamento del tributo che resterebbe, pertanto, inaccettabilmente non assolto.

Tale tesi viene comprovata anche da una interpretazione ragionevole dell'art. 3, comma 32 della legge 549/1995: essendo tenuti al pagamento del tributo i soggetti che pongono in essere una condotta illecita quale la gestione di una attività di discarica non autorizzata ovvero l'abbandono di rifiuti, non si vede perché far ricadere in solido sull'utilizzatore o sul proprietario del fondo solo la responsabilità oggettiva concernente l'attività di discarica priva delle opportune autorizzazioni e non anche quella per abbandono e deposito incontrollato.

Del resto, al fine di evitare l'uso improprio del terreno da parte di terzi e il conseguente assoggettamento al pagamento dell'ecotassa, l'utilizzatore o il proprietario ben potrebbero (inteso come facoltà e non come onere) adottare opportune misure di prevenzione. A mero titolo esemplificativo si potrebbe pensare a una recinzione, all'installazione di cartelli che indichino il divieto di abbandono o di discarica abusiva.

Per inciso si osservi come il legislatore abbia previsto una sorta di presunzione relativa che ricade sull'utilizzatore o sul proprietario per quanto concerne l'esercizio di un'attività di discarica abusiva. Il comportamento concludente consistente nella presentazione della denuncia di discarica abusiva alla competente struttura regionale prima della constatazione della violazione di legge, potrà, infatti, provare il contrario.

## 5. Conclusioni

Nella sentenza in commento, dunque, i magistrati tributari hanno accolto la teoria della omnicomprensività del concetto di discarica abusiva. Nonostante, infatti, nel caso di specie i militari della Guardia di Finanza abbiano contestato il presunto abbandono di rifiuti e deposito incontrollato degli stessi,<sup>16</sup> è stato sentenziato che tali fattispecie rientrino nella “macrocategoria” di discarica abusiva. In tal modo la Commissione Provinciale ha correttamente assimilato, agli effetti tributari, le fattispecie dell’abbandono di rifiuti e deposito incontrollato degli stessi, a quella di discarica abusiva.

Questa sentenza è particolarmente significativa in quanto, di fatto, si è rivelata un “apripista” per la giurisprudenza tributaria barese su questo delicato tema, peraltro ancora poco approfondito. È stata, inoltre, ribadita l’indipendenza del processo tributario rispetto a quello penale essendo differente l’oggetto del contendere: nel primo caso si tratta di accertare le violazioni delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 152/2006, nel secondo di appurare eventuali violazioni tributarie disciplinate dalla legge 549/1995 e successive modifiche ed integrazioni, nonché dalle leggi delle singole Regioni. Non solo, allora, non esiste alcuna necessità di interrompere il processo tributario in attesa degli esiti di quello penale ma quest’ultimo in nulla può condizionare la corretta applicazione della disciplina tributaria.<sup>17</sup>

Non esistono, infatti, norme di alcun genere che vincolino l’avanzamento della pretesa tributaria dell’Ufficio finanziario rispetto all’accertamento processuale della sussistenza di infrazioni delle norme del Codice dell’Ambiente per cui, secondo il noto brocardo latino, *ubi lex voluit, dixit; ubi noluit, tacuit*.

L’atto di contestazione tributario, perciò, avrà una valenza indipendente e autonoma rispetto agli esiti del procedimento penale o civile. Sarà perciò condizione necessaria e sufficiente per la soggettività passiva indiretta e solidale dell’utilizzatore o proprietario del suolo, la contestazione delle violazioni tributarie effettuata dalle autorità individuate con l’art. 9, comma 1 della L.R. 25/2007.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> Cfr. F. MENTI, *Ambiente e imposizione tributaria: il tributo speciale sul deposito dei rifiuti*, CEDAM, Padova, 1999, 46: “soggetto al pagamento del tributo non è chi viola le prescrizioni del decreto n. 915/1982, sulla gestione delle discariche abusive o sull’abbandono incontrollato di rifiuti, ma chi viene considerato responsabile delle predette violazioni a seguito dell’attività di controllo e repressione”.

<sup>17</sup> Stessa *ratio* è stata adottata nella sentenza n. 165/10/2009 della Commissione Tributaria Provinciale di Bari in cui si legge che la pretesa tributaria concernente l’ecotassa per esercizio di attività di discarica abusiva “non richiede la necessaria preesistenza dell’accertamento di un reato, ma sanziona, in via amministrativa, ‘chiunque eserciti illecitamente attività di discarica abusiva e chiunque abbandona, scarica ed effettua deposito incontrollato dei rifiuti’”.

<sup>18</sup> Cfr. M. AULENTA, *Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (parte prima)*,

Nel caso in esame, inoltre, è stata contestata da parte del ricorrente anche l'applicazione delle sanzioni. Tanto perché il legislatore regionale nell'art. 2, comma 3 della L.R. 5/1997, non ha espressamente stabilito se l'obbligo tributario scaturente dalla responsabilità oggettiva e solidale dell'utilizzatore o, in mancanza, del proprietario del terreno includa anche il pagamento delle relative sanzioni.

Stante, tuttavia, un generale rimando alla legge 549/1995 che assoggetta a sanzione detti soggetti, previsto dall'art. 17, comma 1 della L.R. 5/1997 rubricato "*Norme finali*", è pacificamente assodato che esse siano comunque dovute.

Tale iter logico-normativo è stato seguito anche dai giudici tributari barensi nella decisione in commento: sono state, pertanto, correttamente applicate le disposizioni nazionali e regionali, estendendo al proprietario del terreno sia il gravame tributario sia le relative sanzioni, come previste per legge.

Successivamente il legislatore regionale con l'art. 8, comma 2 della L.R. 25/2007 ha colmato tale lacuna prevedendo adamantinamente che l'utilizzatore od il proprietario del suolo sono tenuti al pagamento sia del tributo sia della sanzione.

Nel complesso, l'irrogazione delle sanzioni, oltre a perseguire l'obiettivo di punire il comportamento illecito secondo il noto *command and control*, ha come scopo principale quello di dissuadere da comportamenti irresponsabili di abbandono di rifiuti o di esercizio di discarica abusiva.

**ECOTASSA - Tassa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto - Art. 17, commi 29 e segg. della L. n. 449/97 - Immediata cogenza - Sussiste.**

**IDEM - Natura di accisa - Sussiste - Conseguenze ai fini della domanda di rimborso.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Forleo – Relatore: Veneri). Sent. n. 75 del 10 giugno 2009.

*La norma di cui all'art. 17, commi 29 e seguenti della Legge n. 449/97, istitutiva della cosiddetta "ecotassa" è immediatamente cogente ed*

in "Ambiente&Sviluppo", 2010, 1, 62-63; M. AULENTA, *Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (parte seconda)*, in "Ambiente&Sviluppo", 2010, 2, 153.

*è escluso che il regolamento cui rimanda (introdotto con D.P.R. n. 416/2001) sia integrativo della Legge istitutiva medesima.*

*La tassa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto ha natura di accisa e, quindi, di imposta sulla produzione applicata in relazione ad emissioni particolari derivanti dalle sostanze impiegate nei grandi impianti di combustione. Ne consegue che il rimborso dovuto deve essere richiesto a pena di decadenza entro due anni dalla data del pagamento secondo il disposto dell'art. 14, comma 2, D.Lgs. n. 504/95 in tema di imposte sulla produzione e sui consumi.*

**TARSU - Derivati dalla lavorazione delle olive e dalla produzione di olio - Assoggettamento all'imposta - Insussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XII (Presidente: Iacobellis – Relatore: Introna). Sent. n. 92 del 12 maggio 2009.

*Non è dovuta la Tarsu per i residuati dalla lavorazione nell'attività di molitura delle olive e di produzione di olio di oliva, atteso che detti residuati non vengono smaltiti attraverso il conferimento in discarica essendo in parte oggetto di vendita al fine dell'utilizzazione in altre lavorazioni e per altra parte – segnatamente per le acque vegetative – impiegati in agricoltura, sicché trattasi di rifiuti non urbani.*

**TARSU - Legge istitutiva e regolamento - Carattere vincolante per il Comune - Variazione delle categorie con successiva delibera - Illegittimità.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: De Pascalis – Relatore: D'Antonio). Sent. n. 629 del 14 ottobre 2009.

*L'elencazione delle categorie e delle eventuali sottocategorie, che l'art. 68 secondo comma del D.Lgs. n. 507/93 suggerisce ai fini della determinazione comparativa delle tariffe, è meramente esemplificativa e l'Ente impositore ha facoltà di derogarvi nel proprio regolamento, fermo restando che il criterio di comunanza delle attività deve essere quello della omogenea potenzialità di produzione dei rifiuti. Alle clas-*

*sificazioni contenute nel regolamento, tuttavia, il Comune non potrà derogare, modificandole, sulla base di una successiva delibera, atteso che il fondamento di legittimità di ogni delibera è costituito dalla conformità della stessa tanto alla legge che al regolamento.*

**TARSU - Presupposto - Possesso dell'immobile - Presentazione tardiva della dichiarazione in presenza di perdita di possesso dell'immobile - Irrilevanza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Taveri – Relatore: Melli). Sent. n. 12 del 12 febbraio 2009.

*Non è dovuta la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani se risulta che il contribuente, nell'anno di imposta considerato, non possedeva più l'immobile oggetto della pretesa impositiva, ancorché la perdita del possesso sia stata dichiarata tardivamente.*

**TASSE AUTOMOBILISTICHE - Riscossione - Cartella di pagamento - Termini di decadenza - Norme in tema di imposte dirette - Inapplicabilità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX (Presidente e Relatore: Marino). Sent. n. 189 del 23 ottobre 2009.

*In tema di tasse automobilistiche, al relativo procedimento di riscossione (formazione e notificazione della cartella di pagamento) deve applicarsi la disposizione dell'art. 163 primo comma della Legge n. 296 del 2006 (Legge finanziaria per il 2007) secondo la quale il titolo esecutivo (cartella di pagamento o ingiunzione fiscale) deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, mentre non trovano applicazione le disposizioni dell'art. 25 primo comma del D.P.R. n. 602/73 che sono dettate per la riscossione delle sole imposte dirette e non per ogni specie di tributo.*



## PROCEDIMENTO E CONTENZIOSO

### **ACCERTAMENTO - Accessi, ispezioni e verifiche - Autorizzazione - Firma del funzionario delegato - Illegittimità - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Taveri – Relatore: De Francesco). Sent. n. 4 del 20 gennaio 2009.

*Nel caso di accessi e verifiche fiscali l'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73, non prevede la delegabilità del potere autorizzativo che, quindi, resta sempre di competenza del capo dell'Ufficio, come avviene nel caso degli altri atti amministrativi. Pertanto, un accesso ispettivo a firma del capo area controllo, anche se autorizzato dal capo Ufficio, è sempre nullo.*

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

#### ***È nullo l'accertamento conseguente ad un controllo autorizzato dal delegato del direttore dell'Ufficio***

L'autorizzazione all'accesso ai locali adibiti all'esercizio dell'attività dev'essere sottoscritta direttamente dal direttore dell'Ufficio e non può formare oggetto di delega da parte di questo, pena la nullità dell'accertamento, ad esso conseguente.

È questo, in estrema sintesi, l'interessante principio affermato dai giudici della quindicesima sezione della Commissione Tributaria Regionale di Bari in una sentenza che ha affrontato la delicata questione della delegabilità di tale autorizzazione nell'ottica del giusto equilibrio tra l'interesse del singolo alla tutela della propria libertà personale, da un lato, e l'interesse generale all'accertamento dei tributi ed alla repressione dell'evasione fiscale, dall'altro.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Sul punto, i giudici: “è innegabile che l'esercizio di tali operazioni a seguito di accesso comporta una limitazione della libertà personale del soggetto sottoposto a verifica, in particolare una limitazione del diritto di libertà domiciliare garantito dall'art. 14 della Costituzione italiana, a mente del quale accertamenti e ispezioni a fini fiscali si svolgono secondo la disciplina dettata da leggi speciali, il cui compito è evidentemente quello di contemperare l'interesse del singolo alla tutela della libertà personale con l'interesse generale all'accertamento dei tributi e alla repressione dell'evasione fiscale”.

La vicenda trae origine dall'impugnazione, da parte di una società e dei soci, degli accertamenti loro notificati dall'Agenzia delle entrate in conseguenza della presunta mancata contabilizzazione, da parte della società, di alcuni ricavi, unitamente alla ritenuta ineducibilità di alcuni costi.

Gli accertamenti impugnati erano scaturiti dalle risultanze di un processo verbale di constatazione emesso a conclusione di una verifica condotta da alcuni funzionari del medesimo Ufficio finanziario.

La verifica – e qui si innesca l'interessante profilo che ha formato oggetto della pronuncia – era stata autorizzata su delega del direttore dell'Ufficio, sottoscritta, dunque, non già da quest'ultimo, bensì da altro soggetto, interno all'Amministrazione finanziaria, a sua volta dal primo espressamente autorizzato con apposito ordine di servizio.

Tale soluzione, a prima vista, potrebbe sembrare plausibile, dal momento che, com'è noto, l'attività accertativa, in sé per sé, può formare oggetto di delega da parte del direttore preposto. Sono stati gli stessi giudici pugliesi, infatti, a ricordare che tale eventualità è espressamente prevista dall'articolo 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale, al primo comma, nel disporre che “*gli accertamenti in rettifica o gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi*”, prevede espressamente che essi vengano “*sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato*”.<sup>2</sup>

È chiaro, dunque, nè può esservi alcun dubbio a riguardo, che anche un dirigente dell'Ufficio, ove appositamente delegato dal direttore, possa legittimamente sottoscrivere l'atto accertativo, sia che abbia ad oggetto imposte dirette che l'IVA, ovvero entrambe.

Tuttavia – e in questo risiede la peculiarità della sentenza in questione –, a differenza di quanto previsto per gli avvisi di accertamento (e di rettifica), l'esercizio del potere di delega da parte del direttore dell'Ufficio non è ammesso (e, se effettuato, è illegittimo) se ha per fine l'autorizzazione all'attività di verifica, prodromica rispetto all'emissione dell'atto impositivo; naturalmente, sempre che il fisco intenda avvalersene.

<sup>2</sup> Giova ricordare, a tal proposito, che, come chiarito dalla Corte di Cassazione, la delega a sottoscrivere gli avvisi di accertamento e di rettifica, su richiesta del contribuente (ritualmente formalizzata in sede processuale), dev'essere prodotta in giudizio dall'ufficio finanziario, pena la nullità dell'atto accertativo. Per tutte, sentenza 10 novembre 2000, n. 14626: “*il solo possesso della qualifica di direttore tributario non abilita tale soggetto alla sottoscrizione degli avvisi di accertamento in assenza di delega del titolare dell'ufficio. Conseguentemente l'avviso di accertamento sottoscritto da altro impiegato della carriera direttiva ancorché del nono livello risulta illegittimo per mancanza di sottoscrizione, spettando all'amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza della delega*”.

È noto, infatti, che, ove lo ritenga opportuno, l'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio dei propri poteri, può disporre accessi, ispezioni e verifiche, sia presso i locali adibiti all'esercizio dell'attività che presso il domicilio dei contribuenti, al fine di acquisire, da questi, documenti ed informazioni che potranno, eventualmente, formare oggetto di valutazione in sede accertativa.

Si tratta della cosiddetta fase "istruttoria", finalizzata, appunto, alla raccolta di dati ed elementi che, se ritenuti significativi e nel rispetto delle previsioni normative in materia, potranno essere posti a base degli atti impositivi veri e propri. È appena il caso di ricordare che tali controlli possono essere effettuati, oltre che dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria, anche dai militari della Guardia di Finanza, i quali cooperano con la prima in forza di quanto espressamente previsto sia dalla normativa sulle imposte dirette (articolo 33 del D.P.R. 600/73) che da quella in materia di IVA (articolo 63 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633<sup>3</sup>).

Ebbene, come evidenziato nella sentenza, il legislatore tributario ha escluso che la facoltà di delega, ammessa in sede accertativa, possa essere esercitata anche con riferimento all'attività di verifica, che venga esperita "in proprio" dai funzionari dell'Agenzia delle entrate.

Infatti, l'articolo 52 del decreto IVA (applicabile anche con riferimento alle imposte dirette, in virtù del richiamo contenuto nell'articolo 33, primo comma, del D.P.R. 600/73) prevede espressamente, al primo comma,<sup>4</sup> che l'apposita autorizzazione di cui devono essere muniti gli impiegati che eseguono l'accesso "*dev'essere rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono*".

La norma, dunque, non lascia adito a dubbi; qualora l'amministrazione finanziaria intenda disporre accessi presso i locali ove il contribuente esercita

<sup>3</sup> "Collaborazione della Guardia di Finanza: la Guardia di finanza coopera con gli uffici dell'IVA per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento della imposta e per la repressione delle violazioni del presente decreto, procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici, secondo le norme e con le facoltà di cui agli artt. 51 e 52, alle operazioni ivi indicate e trasmettendo agli uffici stessi i relativi verbali e rapporti".

<sup>4</sup> "Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato".

la propria attività,<sup>5</sup> questi ultimi devono essere autorizzati personalmente dal direttore dell'Ufficio (e non, pertanto, da un delegato di questo), pena la nullità dell'atto impositivo che venga emesso al termine dell'attività accertativa.

Trattasi di ipotesi di nullità derivata, ricorrente allorquando un atto amministrativo risulti inficiato, fin dalla sua stessa emissione, dal proprio antecedente necessario, a sua volta viziato; ebbene, come concluso dai giudici pugliesi, alla circostanza della sottoscrizione apposta da un dirigente delegato “*consegue la nullità della verifica e degli atti da essa scaturiti, ossia processo verbale di constatazione e avviso di accertamento*”.

Il principio affermato dalla Commissione Regionale è senz'altro condivisibile, non solo sotto un profilo strettamente letterale della norma, ma anche in considerazione della *ratio* che sembra avere ispirato il legislatore.

Quanto al primo aspetto, è innegabile, infatti, che la facoltà di delega (da parte del direttore dell'Ufficio), contrariamente a quanto accade per l'attività accertativa vera e propria (regolata dal già menzionato articolo 42), non sia prevista dall'articolo 52, non potendosi, peraltro, ipotizzare una applicazione estensiva, non avendolo il legislatore previsto espressamente (“*ubi lex voluit, ibi dixit*”).

Sotto tale profilo, non appare condivisibile la tesi, pure sostenuta dall'Agenzia delle entrate nel giudizio in questione, che vorrebbe il direttore dell'Ufficio titolare di un potere di delega – per così dire – onnicomprensivo, utilizzabile, cioè, con riferimento a tutte le attività che gli sono proprie (e, pertanto, anche in materia di controlli). Tale tesi, come indicato sulla sentenza in commento, troverebbe la sua *ratio* nella struttura organizzativa delle agenzie fiscali ed, in particolare, nella unicità della funzione di controllo, per cui, in presenza di una delega generale<sup>6</sup> conferita dal direttore dell'ufficio al capo area controllo, quest'ultimo potrebbe “spenderla” con riferimento a qualunque tipo di attività, ivi compresa l'autorizzazione agli accessi ed alle verifiche da parte di dipendenti interni.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Per l'accesso in locali che siano adibiti anche ad abitazione, l'articolo 52 del D.P.R. 633/72, come riportato, prevede anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

<sup>6</sup> Come accaduto nel caso in esame

<sup>7</sup> “*Avverso tale decisione sfavorevole produceva appello l'Agenzia Entrate, Ufficio di Bari 1, che contestava detta interpretazione della normativa richiamata anche in considerazione della esistenza di delega al Dirigente Capo Area Controllo, firmatario del provvedimento contestato, a suo tempo conferita dal Capo dell'Ufficio. Rilevava inoltre l'appellante che a seguito della istituzione delle agenzie delle entrate, strutturate in due aree, di cui una preposta alle funzioni di servizio al contribuente e l'altra a quelle di controllo fiscale, il Capo Area Controllo può ritenersi istituzionalmente dotato di tutti i poteri inerenti al controllo medesimo, ivi compreso quello di autorizzare accessi e verifiche*”.

Ebbene, una siffatta impostazione trova ostacolo nel fatto che l'organizzazione interna alle agenzie fiscali (da cui discenderebbe la possibilità di una delega generale) è contenuta in un atto avente natura regolamentare, ossia il "regolamento di amministrazione" emanato all'indomani dell'istituzione dell'Agenzia delle Entrate,<sup>8</sup> che, in quanto tale, non prevale, in base alla gerarchia delle fonti, sulle norme di diritto positivo.<sup>9</sup> Peraltro, tale regolamento non contempla comunque alcuna possibilità di delega, la quale, invece, è stata introdotta nel nuovo testo emanato a seguito dell'istituzione delle Direzioni provinciali (con decorrenza 2009), ma limitatamente – anche qui – alla sottoscrizione degli avvisi di accertamento.<sup>10</sup>

Quanto, poi, alla *ratio* sottostante il quadro normativo, è innegabile che l'attività di controllo involga profili che travalicano gli aspetti meramente fiscali e che attengono, più strettamente, alla sfera giuridica personale del soggetto verificato. I giudici pugliesi, infatti, hanno evidenziato che *"l'accertamento tributario consegue all'esercizio di normali poteri di controllo con attività svolte in ufficio in base ai dati dichiarati dal contribuente o altrimenti acquisiti dall'ufficio medesimo, mentre l'accesso, svolgendosi presso i locali del contribuente, interferisce con la libertà domiciliare di questi e la valutazione della sua necessità è compito delicato il cui adempimento è, perciò, demandato al massimo responsabile dell'ufficio competente"*.

Come concluso dal collegio, dunque, è la particolare rilevanza degli interessi coinvolti dall'attività di controllo che giustifica il "diverso trattamento" riservato dal legislatore rispetto all'attività accertativa, escludendo che, con riferimento ad essa, il direttore dell'Ufficio possa delegare ad altri la relativa autorizzazione.

Sembra chiaro, dunque, che l'esercizio del potere di delega debba rimanere circoscritto al solo ambito accertativo in sè per sè, a conferma del quadro normativo che regola le due diverse fattispecie del controllo, da un lato, e dell'emissione dell'atto impositivo, dall'altro.

<sup>8</sup> Con delibere del Comitato Direttivo n. 4 del 30.11.2000, n. 22 del 3.5.2001, n. 64 del 6.2.2001, n. 86 del 22.7.2002 e n. 101 del 27.9.2002.

<sup>9</sup> I giudici di appello hanno, inoltre, sottolineato che *"deve considerarsi non conforme alla legge ogni ipotesi di delegabilità dell'autorizzazione all'accesso contenuta in circolari o istruzioni di servizio, che del resto notoriamente non esplicano alcuna efficacia esterna all'amministrazione medesima"*.

<sup>10</sup> Articolo 5, comma 6: *"Gli avvisi di accertamento sono emessi dalla direzione provinciale e sono sottoscritti dal rispettivo direttore o, su delega di questi, dal direttore dell'ufficio preposto all'attività accertatrice ovvero da altri dirigenti o funzionari, a seconda della rilevanza e complessità degli atti"*.

**ACCERTAMENTO - Accessi, ispezioni e verifiche - Attribuzioni e poteri degli uffici - Mancata redazione del processo verbale di constatazione - Conseguente illegittimità dell'avviso di rettifica - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Fini – Relatore: Cesare). Sent. n. 124 del 4 maggio 2009.

*La mancata redazione e la conseguente mancata notifica da parte dei funzionari dell'Ufficio del processo verbale relativo all'accesso e al controllo eseguito, inficia la validità dei successivi avvisi di accertamento per violazione degli artt. 52 del D.P.R. 633/1972 e 33 del D.P.R. 600/1973, oltre che per violazione dell'art. 12 della Legge 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).*

**ACCERTAMENTO - Iva - Accertamento di corrispettivi o di imposte non dichiarate - Motivazione e prova - Contestazioni del contribuente in sede di verifica o istruttoria - Fatti nuovi - Necessità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VI (Presidente: Grillo – Relatore: Introina). Sent. n. 180 del 2 dicembre 2009.

*In tema di imposta sul valore aggiunto, l'accertamento ai sensi dell'art. 54 quinto comma del D.P.R. n. 633/72 non può fondarsi esclusivamente su fatti, atti o documenti che nella precedente fase istruttoria o di acquisizione di dati in contraddittorio (accessi, ispezioni, verifiche, segnalazioni di altri uffici...) il contribuente abbia espressamente contestato o disconosciuto, occorrendo invece che l'accertamento si fondi su elementi nuovi acquisiti nel corso di ulteriori attività.*

**ACCERTAMENTO - Avviso - Motivazione - Rinvio a processi verbali eseguiti presso soggetti terzi - Omessa allegazione e/o preventiva notificazione al contribuente accertato - Carezza di motivazione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Lancieri). Sent. n. 142, parte II, del 17 dicembre 2009.

*Non è idonea la motivazione fondata su informazioni provenienti da verifiche effettuate presso soggetti terzi, delle quali il contribuente non aveva cognizione, qualora i relativi processi verbali non gli siano stati mai notificati ovvero non allegati all'atto di accertamento.*

**ACCERTAMENTO - Controlli formali - Comunicazione di irregolarità relativa alla liquidazione della dichiarazione - Preventivo invio al contribuente - Necessità - Insussistenza - Nullità dell'iscrizione a ruolo - Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: M. Ancona – Relatore: Augenti). Sent. n. 139 del 4 dicembre 2009.

*L'invio al contribuente della comunicazione di irregolarità prevista dall'art. 36 bis del D.P.R. n.600/73 è dovuto nel solo caso in cui dai controlli automatici eseguiti emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, tale non essendo, tuttavia, quello in cui risultino non versate le imposte dichiarate.*

*La nullità che l'art. 6 della Legge n. 212 del 2000 commina per le iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti da dichiarazioni che non siano state precedute dall'invito a fornire chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti è limitata al caso in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, donde deriva che la nullità non può estendersi ad ogni altro caso in cui la suddetta comunicazione di irregolarità non sia stata inviata al contribuente.*

**ACCERTAMENTO - Controlli formali - Obblighi dell'Ufficio.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: M. Ancona – Relatore: Augenti). Sent. n. 140 del 4 dicembre 2009.

*Sia la comunicazione di irregolarità prevista dagli artt. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 e 54 bis del D.P.R. n. 633/72, sia l'invito a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti, previsto dall'art. 6 della Legge n. 212/00, seguono soltanto la liquidazione delle*



*dichiarazioni, e non altro, onde a nessun'altra comunicazione è tenuto l'Ufficio.*

**ACCERTAMENTO - Controlli formali - Iscrizione a ruolo ex art. 36 ter del D.P.R. n. 600/73 - Mancato invio dell'avviso bonario - Illegittimità - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Papia – Relatore: Barletta). Sent. n. 90 del 5 giugno 2009.

*È illegittima e deve essere annullata la cartella di pagamento emessa a seguito del controllo formale della dichiarazione dei redditi ex art. 36 ter del D.P.R. n. 600/73, quando non sia stata preceduta dalla notifica al contribuente dell'esito del suddetto controllo.*

**ACCERTAMENTO - Controlli formali - Comunicazioni al contribuente - Omissioni - Nullità degli atti derivati - Condizioni e limiti.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX (Presidente – Relatore: Marino). Sent. n. 83, parte I, del 20 aprile 2009.

*La disposizione di cui al terzo comma dell'art. 54 bis del D.P.R. n. 633/72, che non prevede sanzione alcuna per l'omissione delle comunicazioni al contribuente circa l'esito della liquidazione della dichiarazione, va interpretata in correlazione con quella del quinto comma dell'art. 6 della Legge n. 212/2000 onde l'omessa comunicazione al contribuente dell'esito della liquidazione della dichiarazione può essere sanzionata con la prevista nullità dei provvedimenti conseguenti nei soli casi previsti da quest'ultima disposizione (sussistenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione – spettanza di minor rimborso d'imposta rispetto a quello richiesto).<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> La sentenza si segnala per quello che a prima vista appare come uno sforzo di ricostruire le disposizioni di legge secondo un criterio di razionalità sistematica sul duplice aspetto dei comportamenti obbligati (comunicazione al contribuente) dell'Amministrazione in tema di verifica, controllo e liquidazione delle dichiarazioni (artt. 36 bis co. 3° D.P.R. n. 600/73 e 54 bis co. 3° D.P.R. n.633/72) e delle eventuali sanzioni (in termini di nullità degli atti conseguenti) per le relative omissioni. In tale ricostruzione la lettura delle norme è stata operata, come si evince direttamente dalla massima, non soltanto nel senso di porre quella statutaria (l'art. 6 comma quinto) come la disposizione generale, rispetto a quella che figura nel testo disciplinante l'imposta sul valore aggiunto, ma anche, e qui lodevolmente, nel senso di far ricorso ai principi generali circa la necessità e tassatività della previsione espressa di nullità.

1. Di più si sarebbe potuto dire, nell'analisi della disposizione dell'art. 54 bis cit., e in effetti si può dire di questa come anche dell'analoga (anche nella formulazione letterale) disposizione dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 in tema di liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione, ed è che in entrambe le disposizioni la comunicazione al contribuente dell'esito della liquidazione verosimilmente è prevista non già come un passaggio procedimentale in vista di un successivo e finale provvedimento di natura immediatamente impositiva, dunque potenzialmente lesivo del contribuente – com'è invece nella disposizione statutaria ove la comunicazione deve precedere il provvedimento di iscrizione a ruolo – bensì per altre e diverse finalità, esterne ed ulteriori rispetto a quelle della liquidazione dell'imposta (comma 1°) e dalle stesse norme specificamente indicate: nell'una a) “*ai sensi e per gli effetti di cui al comma sesto dell'art. 60*” concernente il diritto di rivalsa nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi e b) al fine di “*evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali*”, e nell'altra, al duplice indicato effetto a) di “*evitare la reiterazione di errori*” e b) di “*consentire la regolarizzazione degli aspetti formali*”. Dunque la comunicazione è qui – nell'art. 54 bis e nell'art. 36 bis cit. – prevista come semplice momento dialettico di proficua collaborazione tra l'Ufficio e il contribuente.

Se abbiamo correttamente individuato la ragione e la finalità della comunicazione, si spiega, a nostro avviso, che nessuna sanzione, meno che mai di nullità o comunque di invalidazione di atti successivi o conseguenti a causa di un vizio procedimentale (violazione di legge), sia stata prevista per l'omissione della comunicazione medesima. Tutto ciò lo si è detto a proposito del modo di rapportare le situazioni prefigurate dalle norme suindicate – se da porre in rapporto si pensi che debbano essere tra di loro (come chi scrive non pensa, per le cose dette dianzi, ma) come esplicitamente afferma la sentenza in quella parte della motivazione in cui fissa il punto che “*l'omissione delle comunicazioni genericamente previste dal comma 3° del citato art. 54-bis vengono sanzionate dalla nullità comminata dall'art. 6 comma 5° della Legge n. 212/2000 solo quando ricorrono le condizioni specificamente previste da quest'ultima norma, ossia 'qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione' o 'qualora emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto'*” –.

Posto in tal modo il rapporto tra le norme suindicate, resterebbe il problema ben più complesso, della individuazione dei criteri sulla base dei quali assegnare alla “*incertezza su elementi rilevanti della dichiarazione*”, di cui alla norma della Legge n. 212/00, un contenuto o una valenza diversa, da sistemare secondo una scala di maggiore gravità (in questi termini argomenta, in tutta evidenza, la sentenza che annotiamo), rispetto ai più lineari e meglio precisati esiti del controllo della dichiarazione – l’“*emergere di un risultato diverso rispetto a quello indicato dal contribuente nella dichiarazione ovvero di un’imposta o di una maggiore imposta*” – in presenza dei quali tanto la norma dell’art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 quanto l’altra dell’art. 54 bis del D.P.R. n. 633/72 prescrivono che “*l’esito della liquidazione*” debba essere comunicato al contribuente.

2. Oltre il caso di specie che, come si desume dalla stessa sentenza, non presentava questioni di tal natura, merita d’essere studiata, sotto altro profilo sempre concernente le concrete difficoltà di applicazione, la particolare struttura della disposizione statutaria.

Ed è di questa che intendiamo ora occuparci in particolare.

Già una previsione di *nullità* può apparire incoerente e asistemica, quando si consideri che nel campo del diritto pubblico l’invalidità degli atti si atteggia rare volte a *nullità* e più frequentemente ad *illegittimità* alla quale sono, infatti, riconducibili tutti gli atti inidonei a raggiungere i loro effetti tipici a cagione di vizi di legittimità dai quali siano inficiati; vizi tra i quali è ricompresa, com’è noto, la violazione di legge *sub specie* di inosservanza delle regole procedurali.

Si consideri, poi, che la violazione di quell’obbligo che la stessa disposizione pone all’Ufficio – l’invito da rivolgere al contribuente a chiarire le c.d. incertezze rilevabili nella dichiarazione – non è immediatamente rilevabile per il solo fatto che l’invito sia stato omesso, essendo invece connesso e conseguente ad un giudizio postumo concernente gli elementi della dichiarazione. La norma, invero, finisce per porre il giudice a misuratore non soltanto dell’intelligenza dell’Ufficio circa la *lettura* della dichiarazione del contribuente ma, di più, – e senza che sia stato predisposto un parametro oggettivo da tenere per valido *erga omnes* e in tutti i casi – della sussistenza di “*incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*”, in definitiva, della stessa interpretazione della dichiarazione del contribuente. È una vera e propria operazione di supplenza giudiziaria, quella imposta dalla norma – potremmo dire – che comporta una reiterazione di valutazioni sul contenuto della dichiarazione manifestamente estranee al giudizio giurisdizionale e una rinnovazione di valutazioni che le norme “speciali” dinanzi richiamate assegnano alla competenza esclusiva, ed istituzionale, degli uffici finanziari; un compito assai gravoso per il giudice se si considera che a tale duplice giudizio (cos’è e quando si configura l’*incertezza*? – quando essa cade su aspetti *rilevanti* della dichiarazione?) rimane legata l’affermazione, sempre da parte del giudice, della doverosità dell’obbligo comportamentale dell’Amministrazione e, conseguentemente, della stessa sussistenza concreta della nullità del provvedimento successivo e conseguente a cagione della consumata violazione di quell’obbligo. Trattasi dunque di nullità assai aleatoria.

Quanto una disposizione così formulata risponda ai principi di ragionevolezza e razio-

nalità e sia in grado di assicurare l'affidamento di entrambe le parti del rapporto sulla certezza dei comportamenti e delle situazioni giuridiche nonché sulla sanzionabilità degli atti, è difficile immaginare. Potrebbe configurarsi un "vizio" della disposizione, per indeterminatezza o irragionevolezza della previsione di nullità – proprio quando, trattandosi, appunto, di nullità, si richiederebbe il massimo della certezza – atteso che nel sistema la nullità, se di nullità deve trattarsi, è sempre correlata o conseguente a situazioni predeterminate concernenti o la forma e gli elementi essenziali degli atti (v. art. 156 e ss. c.p.c.) o, appunto, le regole ed i principi giuridici che governano il procedimento (v. art. 360 n. 4 c.p.c.) e che anche l'illegittimità di un atto per vizio procedimentale (*id est* violazione di legge) è sempre correlata a previsioni legislative o regolamentari concernenti il procedimento da seguire in vista di un provvedimento finale.

**ACCERTAMENTO - Induttivo - Contabilità formalmente regolare - Applicazione del metodo basato sulla percentuale di ricarico - Legittimità - Sussiste - Scostamento non abnorme né irragionevole rispetto alla media di settore - Illegittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Romano – Relatore: Bracciale). Sent. n. 221 del 5 ottobre 2009.

*In tema di accertamento del reddito di impresa, in presenza di contabilità regolare, la rideterminazione dei ricavi può essere fondata sullo scostamento tra la percentuale di ricarico applicata e quella media del settore, solo se esso raggiunga livelli di abnormità e di irragionevolezza tali da privare la documentazione contabile di ogni attendibilità. In caso contrario, la difformità rimane sul piano di un mero indizio, dovendosi considerare che gli indici elaborati per un determinato settore merceologico, pur basati su criteri statistici, non costituiscono un fatto noto e certo e non sono idonei da soli ad integrare una prova per presunzioni.*

**ACCERTAMENTO - Induttivo - Irregolare tenuta e conservazione della documentazione contabile - Presupposti per la determinazione induttiva del reddito - Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Rango). Sent. n. 169 del 13 maggio 2009.

*L'Ufficio può legittimamente procedere ad accertamento induttivo in*

*mancanza di regolare tenuta della contabilità, potendo procedere sulla base di elementi univoci e idonei ad individuare l'inattendibilità del reddito.*

**ACCERTAMENTO - Induttivo - Valutazione dell'attendibilità della contabilità da parte del consulente d'Ufficio - Difetto di prova certa - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. II (Presidente: Occhinegro – Relatore: Lovelli). Sent. n. 78 del 13 febbraio 2009.

*Il reddito d'impresa dichiarato in conformità delle risultanze di una contabilità ordinaria, giudicata attendibile dal consulente di ufficio, non è rettificabile attraverso accertamento induttivo, non sussistendo la certezza della prova della omessa contabilizzazione di ricavi ancorché sia stata rilevata la mancata contabilizzazione di assegni ed effetti.*

**ACCERTAMENTO - Insussistenza di operazioni economiche - Prova - Sequestro penale di fatture - Inidoneità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Bray). Sent. n. 39 del 20 marzo 2009.

*Il sequestro di documentazione ordinato dall'autorità giudiziaria è un semplice atto istruttorio, volto ad acquisire elementi di prova, in ordine ad un'ipotesi di reato: come tale, non è indubbiamente idoneo ad affermare l'insussistenza delle operazioni.*

**ACCERTAMENTO - Studi di settore - Incertezza di elementi e/o erroneità di calcolo - Inattendibilità.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. II (Presidente: Occhinegro – Relatore: Marturano). Sent. n. 390 dell'11 agosto 2009.

*Gli studi di settore danno luogo a presunzioni gravi, precise e concordanti solo se gli elementi utilizzati dall'Ufficio e la base dei calcoli effettuati non siano affetti da errori e/o inattendibili.<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> La recente sentenza della Suprema Corte n. 26638 del 18.12.09 ha in sintesi affermato: a) che la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione di "parametri" o "studi di settore" costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata in relazione ai soli *standard* in sé considerati, ma nasce in esito al contraddittorio obbligatorio; b) che il contribuente ha la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici; c) che l'applicabilità degli *standard* al caso concreto deve essere dimostrata dall'impositore e valutata liberamente dal giudice. (Conf. Cass. SS.UU. 26635/09, 26636/09 e 26637/09).

**ACCERTAMENTO - Studi di settore - Presunzione semplice - Ricorre - Verifica della correttezza degli studi in relazione alla reale situazione del contribuente - Necessità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 13 del 17 febbraio 2009.

*L'utilizzo degli studi di settore si inquadra nell'ambito dei cosiddetti accertamenti analitico-induttivi e l'Ufficio può procedere alla rettifica dei ricavi anche "sulla base di presunzioni semplici", con la conseguenza che la determinazione del maggior imponibile può assumere valenza solo nel momento in cui gli studi di settore, configurando indizi e presunzioni, vengono ad essere sorretti da elementi concreti di riscontro riferibili alla reale situazione del contribuente.*

**ACCERTAMENTO - Studi di settore - Presupposti - Contabilità formalmente regolare - Gravi incongruenze emergenti dagli studi di settore - Necessità - Mancanza - Conseguenze - Illegittimità dell'accertamento.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Schilardi). Sent. n. 71 del 3 marzo 2009.

*In tema di accertamento tributario analitico-induttivo, in base all'art. 62-sexies del D.L. n. 331 del 30/08/1993, convertito nella L. n. 427 del 1993, l'esistenza di gravi incongruenze tra i dati esposti dal contri-*

*buate e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore costituisce presupposto sufficiente per disattendere le risultanze contabili, per quanto formalmente regolari; e, tuttavia, le incongruenze, per far dubitare della completezza e fedeltà della contabilità e legittimare l'accertamento ex art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973, devono essere numerose, gravi, precise e concordanti.*

**ACCERTAMENTO - Studi di settore - Prova contraria a carico del contribuente - Modalità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Bray). Sent. n. 47 del 23 marzo 2009.

*Gli studi di settore, rientrando nella categoria delle presunzioni semplici, ammettono la prova contraria. Tale prova, posta a carico del contribuente, può essere fornita anche nel corso del processo, ma deve avere carattere documentale, non potendosi basare su circostanze eccepite ma non documentate.*

**ACCERTAMENTO - Studi di settore e parametri - Utilizzazione per l'accertamento analitico-induttivo - Legittimità - Condizioni e limiti.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 138 del 1 dicembre 2009.

*Se è vero che le norme istitutive degli studi di settore e quelle relative ai “parametri”, previste per la determinazione presuntiva dei ricavi, compensi e volumi di affari, ampliano le possibilità di procedere all'accertamento analitico-induttivo, deve tuttavia ritenersi imprescindibile che l'Ufficio accertatore esperisca preliminarmente tutte le indagini a cui è facultato dalle specifiche norme di legge e che, all'esito di dette indagini, emergano differenze sostanziali fra i dati raccolti e quelli contabilizzati e dichiarati dal contribuente.*



**ACCERTAMENTO - Termini - Proroga - Art. 10 della Legge n. 289/2002 - Applicabilità nei confronti di coloro che non si sono avvalsi del condono - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Menna). Sent. n. 45 del 15 maggio 2009.

*Ai fini della proroga dei termini per l'accertamento prevista dall'art. 10 della Legge n. 289/2002 non esiste alcuna distinzione tra contribuenti che non si sono avvalsi del condono per propria volontà e contribuenti che non hanno potuto fruirne in virtù di una causa ostativa.*

**ACCERTAMENTO - Verifiche fiscali - Garanzie del contribuente - Nullità generali ai sensi dello Statuto - Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 118 dell'11 novembre 2009.

*Le disposizioni dell'art. 12 della Legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente) non prevedono sanzioni di nullità per le eventuali irregolarità che possano verificarsi nel corso delle verifiche fiscali essendo il contribuente tutelato dal possibile ricorso all'Autorità garante nel caso che non siano state rispettate le procedure prescritte.*

**ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Contratto di vendita immobiliare caratterizzato da antieconomicità dell'operazione - Carattere simulato del contratto - Sussistenza - Accertamento - Recupero a tassazione di un costo corrispondente al prezzo di acquisto di un immobile nel caso di simulazione assoluta del contratto di compravendita - Legittimità.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente e Relatore: Gianfreda). Sent. n. 288 del 10 novembre 2009.

*Un contratto di trasferimento immobiliare può essere ritenuto simulato in via assoluta ("posto in essere fittiziamente, senza volerne gli effetti traslativi") allorché, sulla base di congrui ed univoci elementi di va-*

*lutazione, se ne riscontri l'antieconomicità, onde è legittimo che, sulla base dell'art. 39 primo comma del D.P.R. n. 600/73, l'Agenzia delle Entrate recuperi a tassazione nei confronti dell'acquirente l'intero costo di acquisto di detto immobile.*

*(Nel caso di specie tra due società appartenenti al medesimo gruppo e amministrata dalla medesima persona fisica, era intervenuto, un mese dopo l'acquisto fattone dalla venditrice al prezzo di euro 120.000,00 un contratto di vendita di immobile, rimasto nella forma della scrittura privata ad onta della clausola che ne prevedeva la traduzione in atto pubblico, per il quale l'acquirente aveva corrisposto il prezzo di euro 600.000,00 così realizzando una contrazione di utili con conseguente perdita di esercizio, in virtù di costi ingiustificati, nonché una detrazione di imposta ai fini dell'iva, mentre la venditrice, pur realizzando una plusvalenza non aveva subito alcun aggravio fiscale perché beneficiaria della agevolazione dell'esenzione decennale).*

**ACCERTAMENTO - Inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di atti, fatti e negozi aventi finalità elusive di imposta - Rilevabilità d'ufficio nel giudizio contenzioso - Potere del Giudice - Sussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente – Relatore: Gianfreda).  
Sent. n. 91 del 12 maggio 2009.

*L'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di atti, fatti e negozi che, indipendentemente dal presupposto della fraudolenza, risultino privi di valide ragioni economiche e posti in essere al solo fine di ottenere riduzioni d'imposta o rimborsi altrimenti non spettanti e in genere vantaggi di natura fiscale, può essere anche rilevata d'ufficio.<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> L'affermazione della sentenza circa la rilevabilità d'ufficio si ferma lì. L'affermazione stessa – se riferita (come siamo indotti a pensare e se un senso deve essere attribuito all'espressione) ad un potere del giudice nel processo tributario – è priva di ogni rilevanza rispetto alla decisione atteso che dalla sentenza risulta che la rettifica della dichiarazione Iva era stata operata dall'Agenzia delle entrate proprio sul presupposto, ribadito poi nel giudizio a fronte dell'impugnazione dell'atto di accertamento, del ca-

rattere elusivo delle negoziazioni intervenute tra le parti. Come affermazione di principio essa merita di essere approfondita avendo riguardo ai seguenti punti: a) in via generale, l'inopponibilità si configura come uno strumento giuridico che in relazione a determinate situazioni giuridiche la legge appresta a tutela dei terzi (si pensi alla trascrizione, alla forma scritta, alla data certa) e che non è rilevabile d'ufficio integrando essa un'eccezione in senso stretto; il legislatore tributario non ha previsto un regime di nullità degli atti con cui il contribuente ha realizzato la condotta e i risultati elusivi, ma ha ritenuto meglio rispondente alle finalità del Fisco far ricorso (anche per non perdere l'imposizione tributaria connessa agli atti e negozi) all'istituto dell'inopponibilità; si tratta di una inopponibilità *sui generis*, in quanto calibrata appositamente per il settore tributario; il terzo, ossia l'Amministrazione finanziaria, non è tenuto ad esperire alcuna azione diretta ad annullare gli effetti dell'atto, fatto o negozio che ritenga posti in essere per finalità e con effetti elusivi, infatti, una volta previsto da una norma positiva, il regime dell'inopponibilità diventa il regime ordinario. b) in particolare nelle ipotesi di cui all'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73, l'inopponibilità è rilevata già unilateralmente dall'Amministrazione (v. il secondo comma della disposizione citata: "*L'Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse...*") così che l'oggetto del contenzioso eventualmente instaurato con l'impugnazione del provvedimento impositivo è individuabile nella giustificazione dell'inopponibilità e della conseguente diversa determinazione dell'imposta in relazione al carattere elusivo degli atti, fatti o negozi di che abbia a trattarsi; questo essendo l'oggetto del giudizio, troverebbe nessuno spazio la rilevabilità d'ufficio dell'inopponibilità affermata dalla sentenza.

**ACCERTAMENTO - Avviso - Credito erariale - Tutela cautelare - Art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 1997 - Inapplicabilità.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. I (Presidente - Relatore: Danza). Sent. n. 19 del 19 febbraio 2009.

*Il credito rinveniente dai rilievi di un avviso di accertamento non può costituire oggetto di tutela cautelare ai sensi dell'art. 22 comma primo del D.Lgs. n. 472 del 1997 (sequestro conservativo) nemmeno per quanto attiene alle sanzioni irrogate atteso che l'avviso di accertamento non è menzionato dall'art. 22 cit. tra gli atti per i quali è consentito il ricorso alla procedura cautelare ammessa dalla stessa norma; nè in tale mancata previsione può ravvisarsi una lacuna legislativa atteso che quel credito è già assistito da garanzie cautelari quali l'iscrizione a ruolo in base ad accertamenti non definitivi, che, peraltro*

*costituisce titolo per l'esecuzione forzata in danno del debitore e l'ipoteca prevista dal D.P.R. n. 602/1973.*<sup>1</sup>

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> È da tener presente che l'art. 27, commi 5, 6 e 7, del D.L. 29.11.2008, n. 185, entrato in vigore il 29 novembre 2008, in tema di misure cautelari, così recita:

“5. L'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applica anche in relazione ai tributi e relativi interessi vantati dagli uffici e dagli enti di cui al comma 1 del medesimo articolo, in base a processi verbali di constatazione.

6. In caso di pericolo per la riscossione, dopo la notifica, da parte dell'ufficio o ente, del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, si applicano, per tutti gli importi dovuti, le disposizioni di cui ai commi da 1 a 6, dell'art. 22, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

7. Le misure cautelari adottate in relazione ai provvedimenti indicati al comma 6 del presente articolo, perdono efficacia dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento della cartella di cui all'art. 25, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per gli importi iscritti a ruolo”.

**PROCESSO TRIBUTARIO - Giudice - Competenza per connessione - Fattispecie in tema di litisconsorzio.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. V (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Cordella). Sent. n. 30 del 16 marzo 2009.

*La controversia tributaria concernente il reddito dei soci di una società di persone e quella concernente il reddito della società debbono essere riunite per connessione dinanzi al giudice competente per quest'ultima (da intendere come causa principale), anche in deroga alla competenza per territorio, stante il rapporto di unitarietà e inscindibilità tra gli accertamenti cui diversi uffici abbiano provveduto a carico degli uni e dell'atra.*

**Nota redazionale**

La sentenza suscita perplessità laddove afferma che il giudice debba procedere alla riunione «anche in deroga alla competenza per territorio».

Tralasciando, per ragioni di brevità, l'analisi degli artt. 39, 40 e 274 c.p.c., non possiamo non rilevare che le norme del codice di procedura civile trovano applicazione nel processo tributario in quanto non sia diversamente disposto dalle norme del D.Lgs.

546/1992, ed in quanto siano con esse compatibili (art. 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992). Quanto alla riunione dei giudizi, la normativa di rito tributario è dotata di specifiche disposizioni (contenute nell'art. 29 D.Lgs. 546/92), le quali prevedono solo due casi di riunione. Nel primo caso la riunione può essere disposta dal presidente della sezione qualora «i ricorsi assegnati alla sezione da lui presieduta ... hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi», nel secondo caso la riunione può essere disposta dal presidente della commissione qualora «pendono dinanzi a sezioni diverse della stessa commissione». Non pare pertanto possibile la riunione tra procedimenti pendenti innanzi a diverse Commissioni Tributarie, anche in virtù del combinato disposto degli artt. 4 e 5, comma 1, D.Lgs. 546/92 («La competenza per territorio delle commissioni tributarie è inderogabile»).

Sul punto ha avuto modo di esprimersi la Suprema Corte (Cass. SS.UU. 14815/08), la quale afferma che «Nel caso in cui non sia possibile realizzare il simultaneus processus, perché la riunione non è consentita a causa della inderogabilità delle regole sulla competenza, o per altre ragioni ... l'istituto che il giudice deve utilizzare per evitare il rischio del conflitto di giudicati è quello della sospensione necessaria, disciplinato dall'art. 295 c.p.c.».

**PROCESSO TRIBUTARIO - Giudice - Competenza per territorio - Criterio di determinazione - Impugnazione della cartella di pagamento estesa o no all'atto presupposto o prodromico non notificato.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Fedele – Relatore: Gianfreda). Sent. n. 69 del 16 aprile 2009.

*Ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 546/1992 la competenza per territorio delle Commissioni tributarie è determinata dal collegamento con la sede dell'ufficio finanziario (o del concessionario o agente della riscossione) nei cui confronti è instaurata la controversia, con la conseguenza che se la cartella di pagamento è impugnata essa sola ancorché sulla base di un motivo concernente l'omessa notificazione dell'atto presupposto o prodromico (nel caso di specie, l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro), la competenza è determinata dalla sede dell'agente della riscossione che ha emesso la cartella (nel caso di specie Equitalia s.p.a. agente per la provincia di Brindisi); mentre se oltre che alla cartella di pagamento la controversia è estesa anche al suddetto atto presupposto o prodromico la competenza, limitatamente a quest'ultimo atto, è del giudice nella cui circoscrizione ricade l'ufficio che lo ha emesso (nel caso di specie, l'Agenzia delle entrate di Lecce).*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Pronuncia cautelare e pronuncia di merito - Differenze - Violazione del principio di immutabilità del collegio ex art. 276 c.p.c. - Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Samarelli). Sent. n. 11, parte I, del 23 marzo 2009.

*Dalla differenza tra la pronuncia cautelare e quella di merito, rappresentanti due diversi momenti di valutazione o di giudizio ai fini della esecutorietà e dell'efficacia degli atti (incidendo la prima solo sulla riscossione e non sulla efficacia dei ruoli e la seconda sugli effetti giuridici dell'atto), deriva che non ha fondamento la eccezione di violazione del principio della immutabilità del collegio ex art. 276 c.p.c., stante la diversità e quindi la mancanza di unità delle decisioni pronunciate dal giudice.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Parti - Contribuente fallito - Legittimazione ad impugnare l'atto di accertamento - Sussistenza - Condizioni - Disinteresse degli organi del fallimento - Necessità.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Morlacco – Relatore: Zoppo). Sent. n. 9 del 3 febbraio 2009.

*Il contribuente fallito non è legittimato (difetto di capacità processuale) ad impugnare l'avviso di accertamento allorché gli organi del fallimento (curatore e giudice delegato) abbiano espressamente ritenuto di non dover proporre l'impugnazione; in tal caso non ricorre, infatti, l'ipotesi del disinteresse degli organi legittimati all'impugnazione dell'atto.<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> Puntuale applicazione del principio (v. specificamente Cass. n. 8860 del 1994) secondo il quale l'inerzia degli organi fallimentari ricorre allorché sia dovuta al totale disinteresse di questi non ad una valutazione negativa della convenienza della controversia.

Giova tuttavia, segnalare la giurisprudenza in tema di rilevanza del difetto di legittimazione del fallito.

Cass. Sez. 5, sentenza n. 5671 del 2006: ... *in caso di fallimento di una società in accomandita semplice, il socio accomandatario dichiarato fallito ai sensi dell'art. 147 della legge fall., in qualità di legale rappresentante della società fallita, è legittimato ad agire in giudizio nell'inerzia del curatore, la cui legittimazione esclusiva a far valere il difetto di capacità processuale dell'attore esclude che lo stesso possa essere rilevato d'ufficio o su eccezione della controparte.*

Conf. Cass. n. 17418/04; n. 2965/03; n. 8975/00.

**PROCESSO TRIBUTARIO - Parti - Legittimazione ad agire - Individuazione del soggetto legittimato - Riferimento al destinatario dell'atto impugnabile - Necessità - Natura solidale dell'obbligazione tributaria - Irrilevanza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente e Relatore: Marrese).  
Sent. n. 94 del 27 marzo 2009.

*Anche nel caso di obbligazione tributaria solidale legittimato ad agire per l'impugnazione dell'avviso di accertamento o di qualcun altro degli atti indicati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, è soltanto il destinatario dell'atto medesimo ancorché il giudizio tributario, attraverso l'impugnazione dell'atto, sia per sua natura esteso al rapporto sostanziale. Dal suddetto limite alla legittimazione ad agire non deriva alcun pregiudizio al coobbligato solidale non destinatario dell'atto impugnabile atteso che con riguardo tanto all'efficacia del giudicato (art. 1306 c.c. e Corte Cost. sent. n. 48/1968 e n. 207/1988) che all'esercizio del regresso (art. 1299 c.c.) sono in ogni caso impregiudicati le ragioni e i diritti del coobbligato medesimo.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Notificazioni - Atto notificato in busta chiusa - Nullità della notifica - Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Altamura). Sent. n. 22, parte I, del 27 febbraio 2009.

*La notifica dell'atto di appello mediante spedizione a mezzo del servizio postale, inserito in busta, anziché in plico senza busta, non può con-*



*siderarsi vizio insanabile, concretandosi in una mera irregolarità che non lede il diritto di difesa dell'appellato qualora abbia raggiunto il suo effetto di conoscenza.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Condanna alle spese - Annullamento atto in sede di autotutela - Istanza del contribuente precedente all'introduzione del giudizio - Sentenza di cessata materia del contendere - Condanna alle spese dell'Amministrazione - Legittimità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Carabba – Relatore: Masiello). Sent. n. 29 del 17 marzo 2009.

*Il contribuente, che, dopo aver presentato istanza di riesame in autotutela, stante il silenzio dell'Amministrazione, ha introdotto un giudizio in cui è stata dichiarata cessata la materia del contendere per intervenuto, nel frattempo, annullamento in autotutela dell'atto opposto, ha diritto al rimborso delle spese di giudizio quale forma di ristoro dell'ingiustificato pregiudizio cagionatogli dall'inerzia dell'Amministrazione ad evadere le sue giuste richieste.*

**Nota dell'avv. Luigi Carbone**

***Cessazione della materia del contendere e “soccombente virtuale”***

La pronuncia in commento sicuramente potrebbe risultare ovvia, non solo a qualsiasi interprete qualificato del diritto, ma anche a qualsiasi cittadino. Tale ovvietà, tuttavia, non verrebbe riscontrata da chi abitualmente frequenta la giurisdizione tributaria.<sup>1</sup> Capita di sovente di proporre ricorsi (magari preceduti da istanze di annullamento in autotutela) e, successivamente, di assistere a clamorosi “dietrofront” delle varie amministrazioni. Anziché sanzionare adeguatamente il comportamento scorretto di chi illegittimamente costringe il cittadino (salvo, a posteriori, riconoscere autonomamente l'illegitti-

<sup>1</sup> G. VERNA, *La sistematica violazione della regola della condanna alle spese del soccombente nel processo tributario*, in “Bollettino Tributario”, n. 6/2007, p. 507 e *Sulle spese di giudizio e sulla prassi di disporre la compensazione nel processo tributario*, in “Bollettino tributario”, n. 8/2006, p. 655 e ss.; CONSOLO-GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005, p. 138; F. BRIGHENTI, *Segnalazioni di rito. Effetti dell'abolizione della compensazione forzata delle spese processuali*, in “Bollettino Tributario”, 2005, p. 1619.

mità del proprio comportamento) ad un esborso monetario per poter far valere un proprio diritto, le Commissioni (a dire il vero sempre meno frequentemente) adottano l'istituto processuale della compensazione delle spese sulla base della pretesa (da parte degli enti impositori) ricorrenza della cessazione della materia del contendere.

La condanna alle spese di soccombenza<sup>2 3</sup> rappresenta l'attuazione del principio costituzionale del *diritto alla difesa* (art. 24 Cost.), essendo evidente che tale diritto spettante all'attore quanto al convenuto, verrebbe ad essere menomato e, quindi, ad essere non effettivo se, per ottenere la tutela, la parte fosse costretta a sostenere in via definitiva le spese processuali, subendo perciò una diminuzione patrimoniale.<sup>4</sup> Il Giudice Tributario, inoltre, dovrebbe applicare il principio secondo cui le spese seguono la soccombenza (*victus victori*) “*per ottenere l'effetto che era nelle intenzioni del legislatore, vale a dire la riduzione del numero delle controversie*”.<sup>5</sup>

Innanzitutto, è da chiedersi se l'annullamento in autotutela di un atto illegittimo possa essere considerata una vera e propria ipotesi di cessazione della materia o del contendere o, piuttosto, un caso di “rinuncia agli atti”.<sup>6 7</sup> La natu-

<sup>2</sup> Nel caso di mancata presentazione della nota spese da parte del vincitore il giudice ha il potere-dovere di provvedere d'ufficio in ordine alle spese (per tutte Cass. 1392/07 e Cass. 15557/06).

<sup>3</sup> È opportuno ricordare che “*il giudice, nel liquidare le spese processuali, anche in mancanza di una nota specifica prodotta dalla parte vittoriosa, deve indicare il sistema di liquidazione adottato e la tariffa professionale applicabile, è tenuto al rispetto dell'inderogabile limite minimo degli onorari e dei diritti stabilito dalla tariffa professionale forense in relazione al valore della causa e non può limitarsi ad una globale determinazione di tali compensi senza dare contestuale adeguata motivazione della eliminazione e/o delle riduzione di voci da lui operata, allo scopo di consentire il sindacato di legittimità circa la conformità della liquidazione a quanto stabilito da detta tariffa ed a quanto risultante agli atti di causa*”.

<sup>4</sup> Cfr. G. VERNA, *Sulle spese di giudizio e sulla prassi di disporre la compensazione nel processo tributario*, “Boll. Trib.”, 8/2006, p. 655; F. LUISO, *Diritto processuale civile*, Milano, 1997, I, 400; L. CASTALDI, in *Il nuovo processo tributario*, commentario a cura di Baglione, Meschini, Miccinesi, Milano 2004, 190; C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, Torino, 2004, I, p. 340; G. CHIOVENDA, *Diritto processuale civile*, Roma, 1936, II, p. 7 e ss.; E. T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile - Principi*, Milano, 2002, p. 117.

<sup>5</sup> S. TROVATO, *L'obbligatorietà della difesa tecnica e la condanna della parte soccombente alle spese del giudizio quali principi fondamentali della riforma del processo tributario*, in “Il fisco”, 1997, 6836. Cfr. anche BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, p. 37. M. CARDILLO, *In tema di condanna del rinunciante alle spese di lite*, in “Bollettino Tributario”, n. 20/02, p. 1453.

<sup>6</sup> Con applicazione dell'art. 44 D.lgs. 546/92. Sul punto W. PODENZANI, *Processo tributario, nessun rimborso spese in caso di estinzione*, in “Italia Oggi” del 7.6.99, p. 43.

<sup>7</sup> Secondo l'insegnamento della Suprema Corte (Cass. 8607/00) la cessazione della materia del contendere costituisce il riflesso processuale del venire meno della ragione d'essere sostanzia-

ra di domanda (sostanziale) della pretesa del Fisco,<sup>8</sup> contestata in giudizio dal contribuente sembra far propendere per la seconda tesi. Ne deriverebbe che in caso di annullamento della pretesa da parte dello stesso soggetto che l'aveva avanzata, dovrebbe scaturire l'automatica condanna alle spese processuali. Infatti, autorevole giurisprudenza ha chiarito che l'autoannullamento – in sede di autotutela – del provvedimento impugnato, effettuato dall'Amministrazione finanziaria nel corso del giudizio tributario in data posteriore alla notifica del ricorso, non produce, di per sé, la cessazione della materia del contendere, giacché questa comprende anche il regolamento delle spese di lite.<sup>9</sup>

In passato l'art. 46, comma 3 del D.lgs. 546/92 affermava che relativamente alla estinzione del giudizio, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere, le spese del giudizio estinto restavano a carico della parte che le aveva anticipate. Tale disposizione, evidentemente applicabile ad alcune fattispecie ben delineate, veniva in maniera estensiva applicata in qualsiasi occasione di fronte ad un provvedimento di autotutela dell'amministrazione.

La Corte Costituzionale<sup>10</sup> in un primo momento aveva dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale delle suddetta norma (con riferimento agli artt. 3, 24 e 97 Cost.), in considerazione della piena autonomia dei sistemi processuali (quello civile e quello tributario) ed in relazione del fatto che il legislatore con la disposizione in parola non aveva fatto altro che ricondurre ad una regola sistematica quanto in precedenza era stato disposto da provvedimenti normativi a contenuto particolare. Secondo il Giudice delle Leggi la regola esistente nel giudizio tributario era “*frutto di un bilanciamen-*

le della lite, per la sopravvenienza di un fatto suscettibile di privare le parti di ogni interesse a proseguire il giudizio, e in tanto può essere dichiarata in quanto i contendenti si diano reciprocamente atto dell'intervenuto mutamento della situazione evocata in controversia (cfr. in tal senso anche CTR Liguria 44/12/06).

CTR Emilia Romagna - Sezione di Bologna 36/12/04: “*La materia del contendere non può ritenersi cessata allorché l'Amministrazione, nell'esercizio del proprio potere di autotutela, abbia riconosciuto la spettanza di un rimborso, ma non vi abbia ancora provveduto e il ritiro dell'appello proposto dalla stessa Amministrazione in seguito al potere di autotutela equivale a rinuncia dell'impugnazione e comporta la conferma della sentenza appellata*”. Cfr. anche Cass. 6864/09; Cass. 4127/02; Cass. 2567/07 e Cass. 23289/07, nonché CTR Torino 58/1/07.

<sup>8</sup> Per tutte Cass. 9754/03, CTP Milano 263/34/99 ed in dottrina GLENDI, *L'oggetto*, p. 505 e ATUDI in “Boll. Trib.”, 93, p. 1350.

<sup>9</sup> Un caso particolare riguarda l'annullamento in autotutela di un provvedimento illegittimo senza rimborso delle somme pagate nelle more del giudizio ed oggetto di una specifica domanda del contribuente-ricorrente.

<sup>10</sup> Corte Costituzionale 53/98. Sul punto G. FERRAÛ, *Dubbi sulla legittimità delle spese del giudizio estinto per autotutela degli Uffici*, in “Corriere Tributario”, n. 29/2003, p. 2378.

*to tra le istanze dei singoli e la considerazione delle peculiari caratteristiche di snellezza del processo tributario, la cui articolazione assai semplice, funzionale all'esigenza della massima celerità, avrebbe mal tollerato la indubbia complicazione costituita dall'accertamento di merito necessario onde stabilire la «soccumbenza virtuale»».*

Successivamente la Consulta<sup>11</sup> aveva affermato che l'art. 46, comma 3, del D.Lgs. 546/92 risultava lesivo sotto l'aspetto del principio di ragionevolezza riconducibile all'art. 3 della Costituzione, dichiarandone, di conseguenza, l'illegittimità costituzionale nella parte in cui si riferiva alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, dovendo, pertanto, in tali ipotesi la commissione tributaria pronunciarsi sulle spese ai sensi dell'art. 15, comma 1 del D.Lgs. 546/92.<sup>12</sup>

A dire il vero la giurisprudenza di merito<sup>13</sup> e di legittimità era già arrivata ad analoghe conclusioni stabilendo che dall'annullamento di un atto per autotutela non deriva la declaratoria di cessazione della materia del contendere con conseguente applicazione dell'art. 46 del D.Lgs. 546/92, essendo necessario che le parti sottopongano alla Commissione le conclusioni conformi intese a sollecitare l'adozione di una declaratoria in tal senso. Al contrario, affinché si possa verificare la cessazione della materia del contendere, che importa l'inutilità per le parti di una statuizione giudiziale su tutta la controversia (ivi compresi gli accessori della domanda), occorre che il mancato interesse ad una pronuncia risulti da un accordo espresso delle parti o da fatti esterni, come, ad esempio, il condono.<sup>14</sup>

<sup>11</sup> Corte Costituzionale n. 274/05

<sup>12</sup> Cass. 1230/07: "...deve farsi ricorso alla regola della «soccumbenza virtuale»"; Cass. 21380/06; Cass. 6334/06; CTR Lazio 122/38/2006 e CTR Lazio 279/07 che ha chiarito che: "dopo la sentenza della Corte Costituzionale 274/2005 che ha dichiarato la illegittimità costituzionale dell'art. 46 del D.lvo n. 546/1993 nella parte in cui esclude la possibilità di condannare alle spese una delle parti in caso dichiarazione di cessazione della materia del contendere, risulta pienamente legittima la condanna dell'amministrazione che, operando con ritardo lo sgravio, costringa il contribuente all'impugnazione della cartella". CTP Cosenza 254/2/08. In dottrina A. BUSCEMA, *La condanna alle spese della parte soccombente*, in "Finanza e Fisco", n. 27/2008, p. 2279.

<sup>13</sup> Cass. 11224/02. Cfr. anche: CTR Lazio 86/29/06; CTR Lazio 8/28/04; CTR Campania 87/12/02; CTR Piemonte 71/22/01; CTR Piemonte 15/33/00, 110/31/99; CTR Lombardia 70/1/00; CTR Puglia 20/7/99 CTR Toscana 3/20/99; CTP Macerata 11/3/05; CTP Chieti 14/2/05; CTP Treviso 35/5/04; CTP Vicenza 907/10/02; CTP Catanzaro 16/02; CTP Avellino 257/8/02 e 88/01; CTP Torino 53/26/02, 71/22/01, 24/15/99 e 25/3/99; CTP Pisa 43/6/01; CTP Bologna 1641/3/00; CTP Bari 576/4/00; CTP Alessandria 552/2/99; CTP Reggio Emilia 1/6/97; CTP Lecce 60/4/97.

<sup>14</sup> Sul punto anche Cass.: 21380/06, Cass. 909/06, Cass. 634/06; CTR Liguria 44/12/06.

La compensazione delle spese di lite (prevista dall'art. 92 c.p.c.) costituisce una "eccezione" alla "regola" fornita dalla c.d. soccombenza (art. 91 c.p.c.). Nel corso di questi ultimi anni, peraltro, il legislatore è intervenuto fortemente per limitare la possibilità dell'utilizzo di tale "eccezione".

La compensazione, innanzitutto, dovrebbe essere applicata solo in caso di soccombenza reciproca o concorrendo giusti motivi.<sup>15</sup> La originaria formulazione dell'art. 92, tuttavia, non imponeva al giudice di motivare tale scelta.<sup>16</sup> Infatti, l'apprezzamento dei giusti motivi, così come la valutazione circa l'opportunità della compensazione, rientravano nei meri poteri discrezionali del giudice di merito. In tal modo, di fatto, la scelta del giudice in ordine alla compensazione delle spese processuali non poteva essere oggetto di impugnazione in sede di legittimità,<sup>17</sup> a meno che, qualora i motivi stessi fossero stati esplicitati, la loro indicazione risultasse illogica od erronea,<sup>18</sup> e salvo che non risultasse violato il principio di cui all'art. 91, c. 1, c.p.c., secondo cui le spese non possono essere poste unicamente a carico della parte totalmente vittoriosa.<sup>19</sup>

<sup>15</sup> I giusti motivi possono riguardare tanto il merito della controversia, quanto aspetti processuali o di condotta processuale (C. 3911/87) o preprozessuale delle parti con riguardo alla necessità o meno della lite (MANDRIOLI, *Corso*, I, p. 305; GRASSO, *Della responsabilità delle parti, Commentario UTET*, I, Torino, 1973, p. 1003). Sono stati ritenuti giusti motivi ai fini della compensazione: la particolare complessità e novità delle questioni trattate (C.S.U. 9597/85 e C. 4918/85); la mancanza, al momento di proposizione della domanda giudiziale, di una interpretazione giudiziale consolidata di una determinata norma giuridica (C. 3132/79), o la non univocità della giurisprudenza, soprattutto di merito (C. 7535/93), ma la decisione di compensare le spese per tali motivi può essere oggetto di ricorso in sede di legittimità e può essere disattesa dalla Cassazione che ritenga pacifica la giurisprudenza (C. 5025/89); la sussistenza di obiettive difficoltà interpretative del dato contrattuale (C. 2885/79); la sopravvenuta dichiarazione di incostituzionalità di una norma di legge (C. 948/90); la particolare complessità delle indagini medico-legali e la conseguente opinabilità dell'interpretazione dei loro risultati (C. 3132/79); il ridimensionamento delle pretese attoree in sede di appello (C. 16162/04 e C. 4148/81); la tardiva presentazione di un documento da parte del contendente rimasto contumace nel primo grado (C. 4294/87); la presenza di vizi processuali sanati (C. 3495/83).

Al contrario non sono stati ritenuti giusti motivi, in quanto sussistenti normalmente in ogni lite giudiziaria di natura previdenziale, la natura del rapporto tra assistente ed assistito e la prevalenza dell'accertamento medico-legale sulle questioni giuridiche (C. 1973/79); si è anche esclusa la ricorrenza di giusti motivi nell'ipotesi di esistenza in atti di una lettera della società assicuratrice che offriva una somma a titolo di risarcimento del danno (C. 3169/79).

<sup>16</sup> Cass. Sez. Unite 3602/03; C. 11597/02; C. 3272/01.

<sup>17</sup> Cass. Sez. Unite 14989/05.

<sup>18</sup> C. S.U. 9597/94; C. 264/06; C. 17953/05; C. 8623/05; C. 8540/05; C. 395/04; C. 13011/03; C. 17424/03; C. 8210/03; C. 2216/99; C. 5607/97; C. 9802/96; C. 5275/96; C. 79/95; C. 4234/95; C. 7235/94.

<sup>19</sup> C. 5305/00; C. 2858/99; C. 5275/96; C. 2949/95; C. 7535/93; C. 6228/92. Contrarie C. 4575/98; C. 103085/03; C. 5976/01; C. 9271/00; C. 4997/98; C. 13/88.

Lo scenario cambia a partire dal 1 marzo 2006.<sup>20</sup> Infatti, novellando l'art. 92 c.p.c., il legislatore ha imposto al giudicante l'obbligo di indicare esplicitamente nella sentenza i motivi<sup>21</sup> che lo avrebbero indotto ad optare per la compensazione.<sup>22</sup> La statuizione del giudice che dispone, pertanto, la compensazione deve essere congruamente motivata, tenuto conto che il regime delle spese è governato dal principio di causalità e che il riconoscimento in materia di uno spazio di pura discrezionalità, oltre a costituire una anomalia del sistema, si risolverebbe in un sostanziale diniego di tutela giurisdizionale, intesa come soddisfacimento "effettivo" del diritto fatto valere in giudizio, in palese violazione dell'art. 24 della Costituzione. È bene precisare che la statuizione di compensazione non può essere motivata con la semplice affermazione "ricorrono giusti motivi",<sup>23</sup> ovvero dalla formula "compensa integralmente le spese" non accompagnata dalla esposizione, anche concisa, degli argomenti giustificativi della decisione sul relativo capo della pronuncia.<sup>24</sup>

Ultimamente l'art. 45 della Legge 18 giugno 2009, n. 69 ha apportato una ulteriore modifica all'art. 92 c.p.c.. È stata, infatti, resa ancor più eccezionale la possibilità di compensazione. Orbene, per quanto riguarda i giudizi instaurati a partire dal 4 luglio 2009,<sup>25</sup> per procedere alla compensazione delle spese

<sup>20</sup> Per effetto dell'art. 39 *quater* D.L. 30 dicembre 2005 n. 273, conv. con mod., dalla L. 23.2.06, n. 511, applicabile ai giudizi instaurati successivamente a tale data di entrata in vigore. Sul punto Cass. 6015/07; Cass. 4854/07 e Cass. 1030/08.

<sup>21</sup> A. VOGLINO, *L'obbligo di motivare la pronuncia di compensazione delle spese del giudizio tributario*, in "Bollettino tributario", n. 4/2006, p. 290.

<sup>22</sup> Cass. 23993/07: "Il potere di compensazione ... può ritenersi legittimamente esercitato ... in quanto risulti affermata e giustificata, in sentenza, la sussistenza dei presupposti cui esso è subordinato ... così il suo esercizio, per non risolversi in mero arbitrio, deve essere necessariamente motivato, nel senso che le ragioni in base alle quali il giudice abbia accertato e valutato la sussistenza dei presupposti di legge devono emergere, se no da una motivazione esplicitamente «specifica», quanto meno da quella complessivamente adottata a fondamento dell'intera pronuncia, cui la decisione di compensazione delle spese accede, onde la mancanza assoluta di motivazione, implicita od esplicita, della decisione di compensazione ... integra gli estremi della violazione di legge denunciabile e sindacabile anche in sede di legittimità" (cfr. anche Cass. 6489/09 e Cass. 4067/09, nonché Cons. Stato 1471/09).

Cass. 14563/08: "In caso di compensazione ... è necessaria una specifica motivazione: tale condizione non è soddisfatta quando la compensazione si basi su una formula generica che non consente il controllo sulla congruità delle ragioni poste dal giudice a fondamento della sua decisione".

<sup>23</sup> CTR Puglia 61/XV/2007.

<sup>24</sup> CTR Puglia 1/VI/2007, conforme a Cass. 9297/07. Sul punto anche A. MÀTTERA, *Il costo della ragione*, in questa rivista n. 2/2007, p. 78 e ss. e A. BUSCEMA, *Compensazione delle spese di giudizio e motivazione*, in "Il fisco", 2001, p. 11378.

<sup>25</sup> Cfr. art. 58 L. 18 giugno 2009, n. 69.

(oltre al caso della soccombenza reciproca) dovranno sussistere “*gravi ed eccezionali ragioni*” e non più semplicemente “*altri giusti motivi*”. È evidente come il legislatore abbia, in tal modo, voluto restringere fortemente la facoltà del giudice di ricorrere all’istituto della compensazione delle spese di lite.

**PROCESSO TRIBUTARIO - Condanna alle spese - Compensazione - Giusti motivi - Individuazione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Ingusci – Relatore: Di-ma). Sent. n. 8 del 29 gennaio 2010.

*Il valore modesto della controversia non costituisce parametro idoneo a giustificare la compensazione delle spese, restandone altrimenti pregiudicato (lesione di diritti costituzionalmente riconosciuti) l’interesse ad agire della parte.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Condanna alle spese - Compensazione - Giusti motivi - Specificazione - Necessità.**

**IDEM - Condanna alle spese - Compensazione - Ritiro dell’atto impugnato - Cessazione della materia del contendere - Giusti motivi di compensazione delle spese - Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Lancieri). Sent. n. 34 del 19 febbraio 2010.

*La formula consistente nel generico riferimento a giusti motivi che il giudice adotti per giustificare la compensazione delle spese del giudizio non è idonea, per genericità e insufficienza, a sorreggere la relativa statuizione.*

*Nel caso di dichiarata cessazione della materia del contendere conseguente al ritiro dell’atto impugnato da parte dell’Ufficio in esercizio dell’autotutela non ricorrono giusti motivi per disporre la compensazione delle spese del giudizio.*



**PROCESSO TRIBUTARIO - Condanna alle spese - Rinuncia al ricorso e richiesta di estinzione del giudizio - Compensazione delle spese - Condizioni.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: La Cava – Relatore: Cataldo). Sent. n. 10 del 9 febbraio 2009.

*La richiesta di estinzione del giudizio con compensazione delle spese presuppone che anche l'altra parte dia atto dell'intervenuto mutamento della situazione dedotta in controversia e sottoponga al giudice le medesime conclusioni.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Atti impugnabili - Autoliquidazione e omesso versamento dell'Irap - Cartella di pagamento - Impugnazione anche per la debenza del tributo.**

Coom. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Samarelli). Sent. n. 11, parte II, del 23 marzo 2009.

*In tema di IRAP, la cartella emessa a seguito della liquidazione ex art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 può essere impugnata non solo per vizi propri, ma anche per contestare la debenza del tributo.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Atti impugnabili - Estratto di ruolo - Impugnazione - Inammissibilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 167 del 18 dicembre 2009.

*La copia dell'estratto di ruolo, non rappresentando un atto ricettizio dell'Amministrazione finanziaria contenente una specifica e definitiva pretesa tributaria capace di incidere irrimediabilmente nella sfera patrimoniale del contribuente, non è suscettibile di autonoma impugnazione.*

## Nota dell'avv. Luca Lubelli

### *I limiti all'interpretazione estensiva della tassatività degli atti impugnabili nel processo tributario, secondo le recenti sentenze della Suprema Corte di Cassazione*

I Giudici del consesso regionale, con la decisione in epigrafe, sono stati chiamati ad esprimersi sulla possibilità di una autonoma impugnabilità dei c.d. estratti di ruolo, ossia di quella documentazione rilasciata dal concessionario, su istanza di parte, comprovante l'avvenuta iscrizione a ruolo, la data di notifica della cartella esattoriale, il totale dovuto, distinto in tributo, interessi e aggio in favore dell'esattore.

Vi è da dire come sia invalso negli ultimi tempi, da parte dei contribuenti, la proposizione di ricorsi, dinnanzi il Giudice tributario, avverso atti e provvedimenti che esulano, il più delle volte, dall'elencazione determinata dall'art. 19 del D.Lgs. 31.12.1992 n. 546, volendo così colmare un vuoto di tutela che si presume esserci, nonostante siano decorsi i termini per impugnare i provvedimenti tipici del procedimento tributario.<sup>1</sup>

L'analisi della sentenza che ci occupa, consente per l'appunto di soffermarsi sullo specifico tema, sul quale convergono plurime valutazioni di interessi, come l'individuazione della corretta tutela che l'ordinamento deve offrire al contribuente, e il temperamento necessario con le vigenti regole del sistema di cognizione del giudice tributario.

È opportuno, al fine di una corretta disamina circa la possibilità di autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo, stabilire prima di tutto se l'ampliamento della giurisdizione tributaria, come determinato dalla Legge n. 448/2001, che ha reso di fatto le commissioni tributarie il giudice naturale di tutte le controversie in materia di tributi, abbia determinato, nel silenzio della legge, un corrispondente incremento degli atti impugnabili dinnanzi al giudice tributario.

In altri termini, emerge con evidenza come, e seguito dell'ampliamento dei contenuti previsti dall'art. 2 del D.Lgs. n. 546/92, è individuabile una devoluzione piena del giudice tributario in materia di tributi, ma non sia mutata

<sup>1</sup> Si ricorda in tema di c.d. "avvisi bonari di pagamento": Corte Cass. Sent. n. 1791/2005; 7708/05; 16293/2005; nonché Corte Cass. Sent. 8.10.2007 n. 21045; per le "fatture commerciali" pertinenti al pagamento della TIA, Corte Cass. Sent. n. 17526/2007; circa la "ingiunzione di pagamento" Corte Cass. Ord. n. 10958/2005; in materia di "preavviso di fermo amministrativo", Corte Cass. Sent. n. 14831/2008 e Corte Cass. Ord. n. 10672/2009. Sul tema degli "interpelli c.d. necessari o disapplicativi" si veda PISTOLESI, *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all'interpello*, in "Corr. Trib." 21/2009 1865; TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in G.T. n. 2007/15.

l'impostazione impugnatoria del processo tributario, che trova il suo fondamento nelle disposizioni del successivo art. 19.<sup>2</sup>

Occorre poi sottolineare come, a seguito di alcune pronunce della Suprema Corte, si ritiene talmente ampia l'esclusività della Giurisdizione tributaria, da ritenere fortemente attenuati i c.d. "limiti interni" della giurisdizione,<sup>3</sup> fissati proprio dall'elencazione della norma anzidetta.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Sulla natura formalmente impugnatoria del processo tributario la dottrina è concorde; Cfr. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984; BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994; GIOVANNINI, *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* (diretta da Tesauro), Torino, 1998, 379 e ss.; TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in G.T. 2007.

Del carattere sostanzialmente ibrido del processo tributario, qualificando l'oggetto del giudizio in termini di "impugnazione-merito", perché il ricorso non tenderebbe soltanto all'annullamento dell'atto gravato, ma alla verifica della equa determinazione del tributo, si veda RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.

In giurisprudenza, sulla ricostruzione del processo tributario come giudizio di impugnazione del provvedimento e veicolo d'accesso ad un giudizio di merito, avente ad oggetto l'accertamento del rapporto di imposta: Corte Cass. sent. 20.03.1998 n. 2943; Corte Cass. sent. 23.03.2001 n. 4280.

<sup>3</sup> Sulla nozione dei limiti della giurisdizione tributaria cfr. per tutti RUSSO, voce *Processo tributario*, in Enc. Dir., Milano, 1988, il quale individua i "limiti esterni" nei criteri che consentirebbero di ripartire la giurisdizione tra il giudice tributario, giudice amministrativo e ordinario, ed i "limiti interni" in un criterio subiettivo ed uno oggettivo, di cui il primo consisterebbe nella circostanza che il giudizio deve sempre avere come parte (resistente) l'ente impositore, ed il secondo in forza del quale il ricorso può essere introdotto solo avverso un novero di provvedimenti tassativamente individuati ex ante da parte del legislatore. Si confronti anche PERONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in "Rass. Trib.", 2006, 3, 707.

<sup>4</sup> L'ampliamento dell'ambito della giurisdizione tributaria, operata con la riforma del 2001, ha esteso l'operatività del giudice tributario a quasi l'intero contenzioso in materia di tributi, tanto che si è pensato, da più parti, che tale scelta legislativa abbia in effetti reso privo di valore l'elenco dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92, quale norma delimitante, dall'interno, la giurisdizione tributaria, quanto meno nella sua valenza precettiva. In tal senso BASILAVECCHIA, *Prime precisazioni sulla nuova giurisdizione delle commissioni tributarie*, in "Corr. Trib.", 2002, 4108; PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie*, in "Giur. Imp. 2002, 1463; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, in Rass. Trib.", n. 1/2003, 117; TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, op. cit., MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in "Riv. Dir. Trib.", 2006, II, 29.

In generale per i contribuenti avente ed oggetto l'ambito della giurisdizione tributaria, come delimitata dall'art. 2 del D.Lgs. 546/92, e modificato dall'art. 12 del L. n. 448/2001, si rinvia a RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in "Rass. Trib.", 2002, 415; CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in "Rass. Trib.", 2002, 803; FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in "Riv. Dir. Trib.", 2004, 3.

Per i contribuenti precedenti alla riforma del contenzioso tributario ad opera del D.Lgs. 546/92, si invia a: GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984; MICCINESI, *Oggetto della*

Questa compressione del valore attribuito all'elenco dell'art. 19 del D.Lgs. 546/92, ha comportato inevitabilmente una rivisitazione del c.d. principio di tassatività degli atti impugnabili del processo tributario, di cui l'articolo 19 ne è la diretta espressione normativa.

In questo contesto, la posizione maturata dalla giurisprudenza di Legittimità è quella di riconoscere la possibilità di una interpretazione "estensiva" dei provvedimenti impugnabili, la cui elencazione è però giudicata "tassativa", tanto da non poter essere ammessa l'impugnazione di provvedimenti differenti da quelli specificamente indicati.

Gli argomenti a sostegno di questa impostazione vanno rinvenuti nella lettera della norma, la quale prescrive esplicitamente, al comma 3 dell'art. 19, come gli atti difformi da quelli citati al precedente comma 1, non siano impugnabili in via autonoma, ma solo congiuntamente a quelli nominati e, dall'altro, nel fatto che la lettera i) del citato comma 1, individua nella legge il solo strumento per identificare nuovi provvedimenti suscettibili di autonoma contestazione.

E il sistema troverebbe conferma nella recente modifica all'art. 19 D.Lgs. 546/92, con la quale il legislatore, in stretta armonia con quanto esposto, è intervenuto normativamente sull'elencazione degli atti impugnabili, includendo tra gli stessi il fermo amministrativo dei beni mobili registrati e l'iscrizione di ipoteca, ampliandone così il loro *numerus clausus*.<sup>5</sup>

Si evidenzia però come la semplice interpretazione letterale, se pur corroborata dal nuovo intervento del legislatore, in realtà dimostra una difficoltà a leggere correttamente il dato normativo, evidenziandone invece l'incoerenza; si pensi ad esempio, come l'elenco dell'art. 19 non annoveri l'ingiunzione fiscale, sebbene ritenuta dalla giurisprudenza come "sopravvissuta" all'abrogazione delle norme che regolavano la riscossione coattiva delle imposte indirette e quindi pacificamente impugnabile.

E di recente la Corte di Cassazione ha affermato che sussisterebbe una sorta di parallelismo tra il fenomeno dell'ampliamento della giurisdizione tributaria ed il progressivo esaurirsi della validità del criterio ermeneutico, se-

*giurisdizione tributaria*, in BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, *Commentario al nuovo processo tributario*, Milano, 1996; BATISTONI FERRARA, *La giurisdizione del giudice tributario*, in DPT, 1197, I, 253 e ss.

<sup>5</sup> Le modifiche apportate dal D.L. n. 223/2006 sono state considerate per lo più una esigenza del tutto contingente ed assai poco sistematica, dovuta dalla necessità di individuare una soluzione normativa al conflitto giurisprudenziale sorto circa l'individuazione del giudice competente a conoscere delle controversie originate dai provvedimenti cautelari di competenza del concessionario della riscossione. Cfr. D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, in "Riv. Dir. Trib.", 2006, 9, 621 e ss.

condo cui l'art. 19 comma 1 D.Lgs. 546/92 individuerebbe una numero chiuso di atti impugnabili (suscettibile se del caso, di interpretazione estensiva) e non già una mera esemplificazione suscettibile di libera interpretazione ad opera dell'interprete.

E proprio in questa direzione è l'interpretazione recentissima della Suprema Corte che,<sup>6</sup> in merito alla lettura dell'articolo 19 del D.Lgs. 546/92, ne ammette l'impugnazione dell'estratto di ruolo, che "altro non è che una riproduzione di una parte del ruolo".

Non può però sfuggire come, se così fosse, seguendo l'orientamento indicato dalla Suprema Corte, sarebbe da abbandonare definitivamente l'impostazione formalmente impugnatoria del processo, imperniata sull'elencazione tassativa di provvedimenti impugnabili per legittimare così l'esperibilità, in campo tributario, anche di azioni di accertamento negativo che invece, sono negate tanto dalla dottrina che dalla giurisprudenza.

A parere di chi scrive, la nuova apertura dei Giudici di Legittimità alla impugnabilità dell'estratto di ruolo, vada intesa con grande prudenza.

Non vi è dubbio che l'ampliamento dell'oggetto del processo tributario, la costante ridefinizione del concetto di "tributi di ogni genere e specie", abbia attratto molta più attenzione rispetto alla (se pur necessaria) sistematica rimodulazione dell'art. 19 D.Lgs. 546/92, così ponendo seri problemi di coerenza normativa che la giurisprudenza cerca di risolvere, in mancanza di un intervento legislativo di integrazione dell'articolo 19.

Tutto questo non sembra però implicare necessariamente un superamento del criterio di tassatività degli atti impugnabili, che non è da ritenere obsoleto rispetto al nuovo assetto dell'art. 2 D.Lgs. 546/92, in considerazione altresì di come ancora la giurisdizione tributaria non sia considerata una giurisdizione sul rapporto tributario, e non può pertanto prescindere dall'impugnativa di un atto dell'Amministrazione.

In altri termini, ritenere che l'elencazione sia da intendersi come tassati-

<sup>6</sup> Corte di Cassazione sentenza 19.01.2010 n. 724 per cui "l'articolo 19 del sopra citato decreto legislativo prevede l'impugnazione sia della cartella che del ruolo. Tale precisazione rende del tutto evidente che l'impugnazione è ammissibile non solo nei confronti della cartella, ma anche contro l'estratto di ruolo che altro non è che una riproduzione di una parte del ruolo, peraltro come stabilito dalla Giurisprudenza di questa Corte: "in tema di contenzioso tributario, il ricorso avverso il ruolo formato ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. 28 novembre 1980 n. 787, è proposto inviando preventivamente l'originale al centro di servizio e depositando un altro esemplare nella segreteria della Commissione tributaria. L'invio dell'originale ha una funzione meramente deflattiva del contenzioso, e non anche di tutela del diritto di difesa ed al contraddittorio dell'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza dell'ammissibilità del ricorso, tempestivamente notificato all'Ufficio, pur in mancanza di tale adempimento preventivo".

va, non equivale a sostenere l'assoluta impossibilità di procedere ad una interpretazione estensiva del dato normativo.

Cosicché, la lettura combinata degli articoli 2 e 9 del D.Lgs. 546/92 deve consentire, per un verso, di delimitare la giurisdizione tributaria all'ambito dei "tributi di ogni genere e specie"; dall'altro, entro la circoscritta area di contenzioso così definita, l'elenco degli atti impugnabili dell'art. 19 consente di selezionare le occasioni di accessibilità alla tutela del giudice, "limitandole alle sole fattispecie in cui fosse rinvenibile un'effettiva necessità di siffatta tutela e con l'obiettivo, dunque di impedire che l'amministrazione potesse essere convenuta in giudizio in relazione ad atti meramente prodromici e non ancora esprimenti una definitiva determinazione della stessa circa il modo di essere dei profili rilevanti della fattispecie impositiva".

Il meccanismo che discende dall'applicazione dei due articoli consente, nell'alveo della giurisdizione definitiva dall'art. 2, di individuare le controversie effettivamente rimesse alla cognizione del giudice tributario, che non possono prescindere dal gravame di un atto emesso dall'ente impositore (o dal concessionario), secondo lo schema proprio del processo tributario di impugnazione-merito.

Affermare la impugnabilità di un atto non contemplato nell'elenco dell'art. 19 discende "dalla valutazione della sostanziale equivalenza del grado di incertezza giuridica provocato dall'emanazione dello stesso, con quello conseguente all'adozione dei uno degli atti specificatamente menzionati dall'art. 19".<sup>7</sup>

Applicando i concetti espressi al caso di merito, si ritiene corretto l'operato dei giudici regionali che non si limitano a riconoscere la sollevata inammissibilità de ricorso introduttivo per il principio di tassatività degli atti impugnabili, che già da solo avrebbe comportato la riforma della decisione di primo grado, ma riconoscendo come, anche applicando al caso di specie una interpretazione "analogica estensiva" dell'art. 19 D.Lgs. 546/92, gli estratti di ruolo restano non assimilabili a qualsiasi altro atto proprio dell'Amministrazione.

<sup>7</sup> Russo, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria*, in "Rass. Trib.", 6/2009, *op. cit.*, per cui ancora "Ciò non contraddice l'originaria funzione dell'elenco tassativo in discorso sotto il profilo della selezione delle occasioni di ricorribilità al giudice, giacché l'estensione delle previsioni di cui all'art. 19, attuata in via di interpretazione analogica, non fa venir meno in alcun modo la limitazione della possibilità di agire in giudizio ai soli casi in cui si realizzi, sul piano sostanziale, un numero circoscritto e particolarmente qualificato di quelle che, richiamando la terminologia proposta da autorevole dottrina processualciviltistica (cfr. PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, ult. cit.) – possono definirsi 'crisi di cooperazione' individuate in rapporto all'emanazione di un atto".

zione finanziaria, contenente una specifica e definitiva pretesa tributaria, capace di incidere irrimediabilmente sulla sfera patrimoniale del contribuente.

La posizione del Collegio è condivisibile e si allinea alla generale impostazione della Commissione Regionale Pugliese sull'argomento, ed espressa in altri precedenti conformi.<sup>8</sup>

Si osservi come le sentenze regionali pugliesi siano intervenute tutte in riforma delle sentenze di primo grado, laddove è prevalso una interpretazione della norma più favorevole al contribuente, che avrebbe consentito, come acutamente osservato nella sentenza in rassegna, di "predeterminare a proprio arbitrio" il dies a quo ai fini della decorrenza dei termini per proporre ricorso, ovvero "di rimettersi autonomamente nei termini nei casi di intervenuta decadenza in palese elusione della prescrizione contenuta nell'art. 21 del D.Lgs. 546/92".

Ma oltre a questa conseguenza, la volontà di ampliare (eccessivamente) la tutela del contribuente, frutto di un errato ed improprio apprezzamento dell'estratto di ruolo quale atto realmente impositivo o comunque lesivo della sfera patrimoniale del soggetto, assimilato, per funzione, a taluno degli atti tipici, se consentita, può condurre a conseguenze opposte e addirittura in danno dello stesso contribuente. Infatti si abiliterebbe l'ente creditore o il concessionario, per la parità delle parti nel processo, ad opporre l'intervenuta definitività della pretesa, per omessa impugnazione, nel termine perentorio, proprio di questo atto, atto che, a parere di chi scrive, resta una mera comunicazione riepilogativa di dati, prodotta a richiesta di parte.

Per altro così argomentando, non si creerebbe alcuna lesione alle garanzie del contribuente, che trovano adeguata tutela giurisdizionale anche in mancanza del riconoscimento dell'estratto di ruolo, quale atto impugnabile, potendo sempre, come statuisce la decisione, ricorrere avverso i successivi atti esecutivi previsti dalla legge (*ex multis* l'avviso ex art. 50 D.P.R. 602/73, l'iscrizione di ipoteca ex art. 77 D.P.R. 602/73).

La correttezza del percorso argomentativo della sentenza trova conforto in altra pronuncia della Corte di Cassazione che, chiamata nuovamente a pronunciarsi sull'autonoma impugnabilità dell'avviso di liquidazione IVA, ha stabilito che "l'elenco degli atti impugnabili avanti la giurisdizione tributaria, benché tassativo deve essere interpretato in modo estensivo, dovendosi ricomprendere anche i provvedimenti che abbiano i requisiti di forma e di sostanza per enunciare una chiara ed inequivoca imposizione di carattere tributario".

<sup>8</sup> Cfr. CTR Puglia sent. 12.12.2008 n. 48, CTR Puglia 26.01.2010 n. 13; cfr. anche CTP Puglia sent. 1 del 14.01.2009.



In conclusione, si può affermare che il ragionamento seguito nella sentenza è sostanzialmente corretto. Dall'analisi sono infatti emersi, in modo incontrovertibile, validi motivi per escludere l'assimilazione dell'estratto di ruolo agli atti impugnabili tipici del contenzioso tributario, difettandone per altro ogni presupposto che possa legittimare una interpretazione estensiva dell'elencazione dell'art. 19 D.Lgs. 546/92, nei termini consentiti dalla Suprema Corte, prima della generale, e quanto mai discutibile, ammissibilità dell'impugnazione avverso l'estratto di ruolo.

**PROCESSO TRIBUTARIO - Atti impugnabili - Autoliquidazione e omesso versamento dell'IRAP - Cartella di pagamento - Impugnazione solo per vizi propri.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 54 del 22 settembre 2009.

*Nella fase della riscossione il contribuente, che ha provveduto alla compilazione del quadro IQ e alla determinazione dell'IRAP in autoliquidazione omettendo il relativo versamento, può proporre impugnazione ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 esclusivamente per vizi propri della cartella e non per motivi concernenti il debito di imposta.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Atti impugnabili - Intimazione di pagamento preceduta da cartella non opposta - Impugnabilità - Sussistenza - Limiti.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Masiello). Sent. n. 18 del 21 gennaio 2009.

*L'intimazione al pagamento ex art. 50 del D.P.R. n. 602/1973 è un atto prodromico alla fase di espropriazione forzata ed in quanto tale autonomamente impugnabile dinanzi al giudice tributario a norma dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. Tale intimazione è impugnabile esclusivamente per vizi propri quando la cartella che lo precede è stata regolarmente e correttamente notificata, non pagata e non impugnata nei termini di legge, rendendo in tal modo definitiva la pretesa tributaria.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Atti impugnabili - Sollecito di pagamento di cartella esattoriale - Impugnabilità - Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIV (Presidente: Campanile – Relatore: Savino). Sent. n. 114 del 20 aprile 2009.

*Il sollecito di pagamento di cartella esattoriale non costituisce atto autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92, trattandosi di atto informale teso esclusivamente ad evitare l'avvio della procedura esecutiva ed altresì privo degli elementi tipici degli atti della riscossione.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Deposito documenti - Termini - Carattere perentorio - Esclusione.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX (Presidente e Relatore: Marino). Sent. n. 83, parte II, del 20 aprile 2009.

*Il termine per il deposito di documenti, non espressamente dichiarato perentorio, deve intendersi, ai sensi dell'art. 152 c.p.c. applicabile al processo tributario, come ordinatorio. Ne deriva che i documenti prodotti oltre il suddetto termine sono utilizzabili nel processo.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Deposito documenti e memorie - Termini - Natura - Perentorietà - Sussiste - Esame dei documenti e delle argomentazioni tardivamente prodotti - Violazione del principio del contraddittorio - Sussiste - Nullità della sentenza - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II (Presidente: Claudio – Relatore: Giuri). Sent. n. 76 del 27 maggio 2009.

*I termini indicati per la produzione di documenti, deposito di memorie illustrative e di repliche sono stabiliti a tutela del diritto di difesa e del principio del contraddittorio e sono perentori, onde sarà da ritenersi emessa in violazione del suddetto principio la sentenza che avrà fondato la decisione della controversia su documenti prodotti ed argomentazioni tardivamente svolte nel processo.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Discussione in pubblica udienza - Mancata notificazione dell'istanza alla controparte - Nullità della sentenza - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi - Relatore: Altamura). Sent. n. 82 del 13 novembre 2009

*È affetta da nullità per violazione del principio del contraddittorio la sentenza emessa all'esito della discussione in pubblica udienza, allorché ad una parte non sia stata notificata l'istanza avanzata dall'altra per detta discussione (art. 33 D.Lgs. n. 546/92), a nulla rilevando che l'avviso di trattazione del ricorso comunicato dalla Segreteria della Commissione non contenga alcuna specifica indicazione circa il rito della trattazione (se in camera di consiglio o in pubblica udienza).*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Decisione secondo equità ai sensi dell'art. 114 c.p.c. - Inapplicabilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Rango). Sent. n. 361 del 20 ottobre 2009.

*Ancorché le parti ne facciano richiesta, nel processo tributario è inapplicabile la norma contenuta nell'art. 114 del codice di procedura civile, concernente la decisione secondo equità, poiché le controversie tributarie hanno per oggetto diritti di cui, almeno una delle parti, non ha disponibilità.*

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

***Equità sostitutiva e controversie catastali***

La sentenza che qui si annota, avente ad oggetto una complessa vicenda in materia catastale, merita di essere segnalata in quanto affronta numerose questioni di carattere giuridico: la configurabilità del potere del giudice tributario di decidere secondo equità, la doverosità della motivazione degli atti attributivi di rendita catastale, le conseguenze processuali della mancata indicazione nel ricorso delle unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino, nei confronti con quella del ricorrente, collocate in una categoria o in una classe diverse, quantunque abbiano la medesima destinazione ordi-

naria e le stesse caratteristiche, contemplata dall'art. 75, D.P.R. 1142 del 1949.

Procedendo con ordine, occorre ricordare che, nel caso di specie, il giudice tributario, pur avvertendo la difficoltà di rideterminare la rendita così come attribuita dall'Ufficio, esclude l'utilizzabilità dell'art. 114 c.p.c. avente ad oggetto le decisioni secondo equità. Afferma, infatti, correttamente la pronuncia che, in forza delle disposizioni del codice di procedura civile, le decisioni secondo equità possono essere rese soltanto con riferimento a controversie riguardanti diritti disponibili delle parti quando queste ne facciano concorde richiesta. Prescindendo dall'annosa questione dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ampiamente dibattuta dalla dottrina sia pure con opinioni non unanimi, non può qui sfuggire che, nel caso di specie, non solo non era stata fatta richiesta da entrambe le parti ma che le stesse avevano addotto argomenti di natura per lo più valutativa, a sostegno delle proprie ragioni. Sul punto è utile ricordare che la Cassazione, Sez. V, con la sentenza 1 settembre 2009, n. 19079 ha ribadito che "in tema di contenzioso tributario la valutazione del giudice, 'in quanto frutto di un giudizio estimativo, non è riconducibile ad una decisione della causa secondo la cosiddetta equità sostitutiva, che, consentita nei soli casi previsti dalla legge, attiene al piano delle regole sostanziali utilizzabili in funzione della pronuncia ed attribuisce al giudice il potere di prescindere nella fattispecie dal diritto positivo". Al contrario, il Collegio ha osservato come sia passibile di censura in punto di correttezza della motivazione "...la decisione del giudice di merito che di fronte alla insufficienza degli elementi probatori ... proceda ad un accertamento delle riprese a tassazione in via equitativa".

Ancora più recentemente, la Suprema Corte di Cassazione (sentenza 26 febbraio 2010, n. 4756) ha ribadito che la valutazione dell'entità della pretesa erariale, in quanto frutto di un giudizio estimativo, non è riconducibile ad una decisione della causa secondo la cd. equità sostitutiva, che, consentita nei soli casi previsti dalla legge, attiene al piano delle regole sostanziali utilizzabili in funzione della pronuncia ed attribuisce al giudice il potere di prescindere nella fattispecie dal diritto positivo. In relazione ad essa non è ipotizzabile, quindi, la dedotta violazione degli *artt. 113, 114 e 118 c.p.c.*, e, rientrando l'apprezzamento nei generali poteri conferiti al medesimo giudice dagli *artt. 115 e 116, c.p.c.*.

Secondo profilo è quello della motivazione dell'atto attributivo della rendita, sollevato dal ricorso ma non affrontato dalla pronuncia di prime cure e poi ripreso (sia pure sotto il profilo della motivazione della sentenza) in secondo grado.

Sotto un profilo più generale, non può ritenersi che gli atti relativi alle

operazioni catastali possano essere sprovvisti di motivazione. È utile ricordare che l'obbligo della motivazione è posto in via generale dall'art. 7 della Legge 212 del 2000 (statuto del contribuente)<sup>1</sup> con riferimento a tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria, sia che siano impugnabili davanti alle Commissioni tributarie, sia quelli ricorribili altrove che non ricorribili affatto, purché incidano sulla sfera giuridica del contribuente.<sup>2</sup> Non si può quindi ritenere che l'obbligo della motivazione, previsto per tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria, non riguardi l'Agenzia del territorio quando emetta gli atti e le operazioni in materia catastale. È di tutta evidenza, tuttavia, che la struttura e il contenuto della motivazione dipendono da quella dell'atto cui accedono; non c'è dubbio, pertanto, che per gli atti relativi alle operazioni catastali la motivazione avrà un contenuto più "leggero" rispetto ad altri atti impugnabili, essendo sufficiente l'indicazione degli elementi fattuali su cui si essi fondano e le conseguenze giuridiche cui giungono. L'avviso di classamento catastale per immobili a destinazione ordinaria, ad esempio, potrà ritenersi correttamente motivato ove contenga "i dati oggettivi acclarati dall'Ufficio tecnico e l'indicazione della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, di intendere le ragioni della classificazione, sì da essere in condizione di tutelarsi mediante ricorso alle Commissioni tributarie".<sup>3</sup> Per gli immobili a destinazione specia-

<sup>1</sup> Su tale questione, si consenta il rinvio alla mia voce *Statuto del contribuente*, in "Dig. disc. priv. sez. comm.", Agg., Torino, 2003. Si veda anche L. GALEOTTI FLORI, *La motivazione degli atti dell'amministrazione alla luce dello "statuto del contribuente" (nota a Comm. trib. prov. Pisa, sez. III, 6 ottobre 2000 n. 84)*, in "Foro toscano", 2001.

<sup>2</sup> In questo senso anche M. BEGHIN, *La motivazione dell'avviso di accertamento*, in *Lo statuto dei diritti del contribuente* (a cura di G. Marongiu), Torino, 2004, p. 10, secondo cui "lo Statuto del contribuente, nel rimarcare ad amplissimo spettro (e dunque senza un puntuale riferimento alla disciplina delle singole imposte) l'obbligo della motivazione, richiede all'Amministrazione finanziaria di giustificare al contribuente le modalità di impiego dei penetranti poteri che ad essa Amministrazione sono stati conferiti".

<sup>3</sup> Così Cass. civ., sez. I, 3 aprile 1992, n. 4085, in "Comm. Trib. Centr.", 1992, II, p. 1063. Si veda anche Comm. trib. reg. Potenza, 10 dicembre 1998, n. 205, in "Boll. Trib.", 1999, p. 752, secondo cui l'atto di classamento di un immobile urbano, determinativo della classe catastale e della rendita corrispondente, si sottrae alla censura di nullità, qualora l'obbligo di motivazione sia stato assolto mediante l'indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente le ragioni della classificazione e quindi di tutelarsi efficacemente mediante il ricorso alla competente Commissione tributaria. Si veda, anche, Comm. trib. primo grado Belluno, 4 gennaio 1995, n. 110, in "Fisco", 1995, p. 11283, secondo cui "l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento relativo all'accatastamento di un immobile si deve ritenere osservato allorché contiene oltre la categoria e la classe anche la descrizione degli elementi che hanno contribuito alla loro attribuzione. In buona sostanza, è da

le,<sup>4</sup> l'atto di attribuzione di rendita dovrà recare una motivazione più articolata, dovendo indicare, insieme agli altri elementi fattuali innanzi richiamati, i criteri valutativi seguiti dall'Ufficio.<sup>5</sup>

Ultimo profilo di carattere giuridico è quello della violazione dell'art. 75, D.P.R. n. 1142 del 1949 che, secondo i giudici di secondo grado non darebbe luogo all'inammissibilità del ricorso, pure ivi prevista ma inciderebbe solo sul piano probatorio. Al riguardo è utile ricordare che, in forza di tale disposizione, i reclami in ordine all'applicazione della categoria catastale e della classe devono indicare le unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino, nei confronti con quella del ricorrente, collocate in una categoria o in una classe diverse, quantunque abbiano la medesima destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche, aggiungendo che gli stessi reclami non possano essere esaminati in caso di mancanza di tali indicazioni. È di tutta evidenza che tale norma riguardava il contenzioso dinanzi alle Commissioni censuarie. Soppresses le funzioni decisorie delle Commissioni censuarie in materia di classamenti e di attribuzioni di rendita, e affidato alle Commissioni tributarie il contenzioso in materia di atti catastali individuali, si è posto il problema se l'art. 75, citato, potesse o meno trovare ancora applicazione dopo l'entrata in vigore del D.P.R. 636 del 1972 (e attualmente del D.Lgs. 546 del 1992) e, in caso di soluzione affermativa, se potesse configurarsi in caso di inosservanza inammissibilità del ricorso. Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria, dopo avere espresso la soluzione negativa,<sup>6</sup> ha rivisto la propria posizione, ritenendo pie-

ritenere immotivato un atto di classamento estremamente sintetico che si limita a riportare la sigla della categoria attribuita e relativa classe, non consentendo al destinatario di detto atto la possibilità di contestazione, essendo a quest'ultimo oscuri i criteri di valutazione applicati". In senso diverso, Comm. trib. prov. Brescia, 30 luglio 2002, n. 130, in "Boll. trib.", 2002, p. 1725, secondo cui, in materia di atti di attribuzione di rendita, l'obbligo di motivazione va valutato con minore rigore "non potendo trasformarsi per l'ufficio precedente in una vera e propria *probatio diabolica* tale da porre il contribuente in una situazione iniqua di chiaro vantaggio e squilibrio nel rapporto tributario".

<sup>4</sup> Con riguardo ai criteri di attribuzione della rendita catastale nel caso di immobile a destinazione speciale, cfr. Cass. sez. trib., 6 settembre 2004, n. 17933, in "Giust. civ. mass.", f. 9.

<sup>5</sup> Anche G. SALANITRO, *Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2002, p. 158, sebbene piuttosto scettico sulla configurabilità dell'obbligo di motivazione degli atti catastali, ammette che per gli atti attributivi di stima diretta la motivazione "dovrebbe avere una rilevanza maggiore rispetto al classamento perché indicativa delle ragioni particolari alla base della valutazione dell'amministrazione. Ciononostante, l'Autore conclude che l'atto attributivo di rendita, ancorché non sufficientemente motivato, "non sarebbe annullato se il valore del bene, malgrado la mancanza della motivazione, nel giudizio venga egualmente considerato corretto".

<sup>6</sup> Cfr. Min. fin., direzione generale del catasto, circolare 9 maggio 1978 n. 3/1584 secondo cui la disciplina del contenzioso tributario dinanzi alle commissioni tributarie "supera e assorbe e, se del caso, modifica la portata delle previsioni del D.P.R. n. 1142/1949". Rileva, inoltre, la

namente applicabili le disposizioni del regolamento del 1949 con la conseguenza che i ricorsi contro i provvedimenti di classamento non possono limitarsi a una generica contestazione dell'atto impugnato, dovendo recare uno specifico riferimento a fattispecie omogenee. La questione è stata affrontata con soluzioni oscillanti dalla giurisprudenza; secondo un primo orientamento, le disposizioni contenute nel D.P.R. 1142, citato, sono ancora in vigore, non essendo mai state abrogate espressamente, né potendo essere considerate implicitamente abrogate dalle successive disposizioni, non ponendosi in contrasto con esse. Alcune pronunce hanno fatto discendere dall'inosservanza della disposizione in esame più che un limite all'esercizio dei poteri del giudice, l'inammissibilità del ricorso in quanto privo di elementi necessari e indispensabili. Altre hanno ritenuto che, in mancanza degli elementi indicati nel regolamento del 1949, il ricorso, ancorché ammissibile, deve essere rigettato, non essendo provata l'esistenza di unità di raffronto, classificate in categorie inferiori, aventi caratteristiche analoghe all'unità immobiliare in contestazione, ovvero non essendo stata fornita la dimostrazione della consistenza dell'immobile, attraverso la sua planimetria.

A conclusioni opposte giunge un diverso orientamento il quale, muovendo dalla premessa che la devoluzione alle commissioni tributarie della giurisdizione in materia catastale ha determinato l'abrogazione delle disposizioni che attribuivano competenze decisorie alle commissioni censuarie (art. 46, D.P.R. 636 del 1972), conclude per la disapplicazione da parte del giudice tributario delle norme citate del regolamento del 1949 in quanto in contrasto con la disciplina processuale tributaria riguardante i poteri del giudice (art. 7, D.Lgs. 546 del 1992).<sup>7</sup>

Su questa linea sembra collocarsi la sentenza in esame la quale esclude l'i-

stessa circolare che l'art. 15, D.P.R. 636 /1972 (corrispondente all'attuale art. 18, D.Lgs. 546) non prevede, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, l'indicazione da parte del ricorrente delle unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino, nei confronti con quella del ricorrente, collocate in una categoria o in una classe diverse, quantunque abbiano la medesima destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche; al contrario l'obbligo di fornire tali indicazioni, che in sede di pubblicazione del Nuovo catasto edilizio urbano era di agevole, diviene nell'attuale fase di conservazione "un onere inaccettabile per l'interessato, che per avere notizia degli elementi relativi al classamento di altre unità immobiliari, sarebbe costretto a defatiganti ricerche".

<sup>7</sup> Così Cass. 14 novembre 2002, n. 15987, in "Il fisco", 2002, p. 16806, secondo cui "ben può il giudice tributario disapplicare un atto amministrativo, anche a carattere generale, che sia in contrasto con norme costituzionali o di legge ordinaria (art. 7, quinto comma, D.Lgs. 546 del 1992) e non è dubbio che il D.P.R. 1142 del 1 dicembre 1949 costituisca un regolamento". Osserva ancora la Cassazione che la configurazione di un onere di documentare il ricorso avverso il classamento comporta "un presupposto processuale idoneo a comprimere il diritto di difesa in giudizio".



nammissibilità del ricorso in quanto giudicata eccessivamente lesiva del diritto di difesa, pure costituzionalmente garantito. In proposito, è utile ricordare che le disposizioni del regolamento del 1949 sono state censurate sotto il profilo costituzionale per violazione dell'art. 24 della Costituzione "in quanto lesive sia del potere del giudice (cui verrebbe precluso ogni sindacato di merito sull'accertamento compiuto dall'organo amministrativo al di fuori delle normali indagini processuali" sia della tutela giurisdizionale delle parti.<sup>8</sup> La questione di costituzionalità è stata comunque ritenuta manifestamente inammissibile dalla Corte Costituzionale, in conseguenza della natura regolamentare del D.P.R. n. 1142 del 1949.<sup>9</sup>

Tirando le fila al discorso e analizzando le diverse soluzioni esposte, non può sfuggire che le situazioni che danno luogo ad inammissibilità del ricorso, proprio per la loro gravità, sono tassativamente indicate nel D.Lgs. 546. Ne consegue che l'inammissibilità del ricorso non può essere pronunciata al di fuori di tali fattispecie, occorrendo un'espressa previsione normativa in tal senso. Evidente è, quindi, che, in mancanza di un'espressa comminatoria di inammissibilità, la violazione dell'artt. 74 e 75, citati, non può dare luogo a tale conseguenza processuale. Deve, poi, ritenersi che la disciplina delle inammissibilità di cui al D.Lgs. 546 del 1992, proprio perché strutturalmente "chiusa", non può essere ritenuta suscettibile di integrazione da parte di norme regolamentari, peraltro antecedenti rispetto al citato decreto 546, cit..

Esclusa l'inammissibilità, va ancora avvertito che nemmeno può ritenersi che gli artt. 74 e 75 possano recare limitazioni ai poteri del giudice, non poten-

<sup>8</sup> Comm. trib. primo grado di Messina, 18 febbraio 1978, ord. 1, in "Boll. trib.", 1978, p. 776 secondo cui l'onere posto a carico del contribuente "costituisce chiaramente una insidiosa complicazione processuale, un adempimento vessatorio di difficile osservanza tale da ledere il diritto alla difesa dei contribuenti. Tale precetto preclude infatti al ricorrente, in mancanza della indicazione del termine di paragone, la possibilità di difendersi in giudizio sul punto fondamentale della erronea valutazione dell'organo amministrativo e preclude ogni possibilità di controllo da parte del giudice e conseguentemente ogni suo potere di decidere sullo specifico oggetto della controversia.

<sup>9</sup> Così Corte Costituzionale, ordinanza 11 dicembre 1985, n. 324, in "Boll. trib.", 1986, p. 249. Con riguardo a tale ordinanza, si veda G. SALANITRO, *Casi e problemi in materia di controversie catastali*, in "Riv. dir. trib.", 1996, II, p. 669, il quale ricorda che, indipendentemente dalla soluzione cui è giunta la Corte, propende per la illegittimità delle disposizioni in esame le quali possono essere comunque disapplicate dal giudice tributario per contrasto con la Costituzione, essendo notevolmente limitative del diritto di difesa del contribuente. L'Autore torna sulla questione nel volume, *Profili sostanz. e proc. cit.*, p. 148 e s., evidenziando che "oggetto del giudizio è il legittimo classamento dell'immobile che va accertato dalla Commissione tributaria; dovrebbe pertanto essere sufficiente la contestazione dell'operato dell'ufficio, con l'indicazione, quali motivi del ricorso delle ragioni per le quali si considera illegittimo l'accertamento compiuto dall'ufficio".

do derogare gli artt. 7 e 35, D.Lgs. 546 del 1992, proprio perché contenute in un atto normativo di rango inferiore al decreto legislativo di riforma del contenzioso tributario, oltre che, come già detto, anteriore.

Per quanto non abrogate espressamente, le disposizioni citate del regolamento possono trovare applicazione solo in quanto compatibili con le nuove disposizioni del contenzioso tributario; esse, pertanto, pur non dando luogo a inammissibilità né contenendo preclusioni in ordine ai poteri istruttori e decisorio del giudice,<sup>10</sup> sembra che possano soltanto offrire indicazioni al ricorrente, peraltro non vincolanti, in ordine a possibili mezzi di prova da produrre nel corso del giudizio, ovvero ai poteri istruttori del giudice di cui invocare l'utilizzo.<sup>11</sup> In altri termini, tali disposizioni sembrano prospettare meri oneri processuali<sup>12</sup> dalla cui osservanza il contribuente può trarre vantaggi di ordine processuale, rafforzando la propria posizione difensiva con migliori prospettive di successo.

### **PROCESSO TRIBUTARIO - Sentenza - Difetto di motivazione - In relazione a tutte le argomentazioni svolte dalle parti - Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Schilardi). Sent. n. 70, parte II, del 3 marzo 2009.

*Non integra il vizio di carenza di motivazione il mancato esame da parte del giudice di merito di tutte le argomentazioni delle parti, essendo sufficiente la delibazione sulla questione utile ai fini della decisione.*

<sup>10</sup> Deve, quindi, ritenersi certamente possibile, al di là della produzione da parte del ricorrente, che la Commissione tributaria acquisisca d'ufficio la planimetria avente per oggetto la consistenza dell'immobile, avvalendosi dei poteri istruttori di cui all'art. 7, attraverso lo strumento dell'ordinanza istruttoria. Per quanto concerne le eventuali spese, esse potranno essere poste a carico della parte soccombente in forza della regola generale della condanna alle spese di cui all'art. 15, D.Lgs. 546.

<sup>11</sup> Cfr. Cass., 14 novembre 2002, n. 15987, in "Fisco", 2002, p. 7235, secondo cui la Commissione tributaria conosce del merito di una controversia concernente la classificazione catastale di unità immobiliare, pur se il proprietario ricorrente non abbia correato il ricorso con l'indicazione delle unità immobiliari situate nella stessa zona censuarie, che risultino collocate in classe e categoria diversa quantunque abbiano la stessa destinazione ordinaria.

<sup>12</sup> È utile ricordare che il concetto di onere qui rileva come comportamento che il soggetto onerato pone in essere per trarre un vantaggio (in questo caso di ordine processuale).

**PROCESSO TRIBUTARIO - Sentenza - Principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato - Contenuti.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: De Santis). Sent. n. 13, parte II, del 6 febbraio 2009.

*Il principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato deve essere in concreto applicato con riferimento ai termini soggettivi ed oggettivi della domanda; sicché, il contenuto del vincolo che essa pone al giudice va definito secondo i criteri di identificazione delle azioni, ossia il soggetto, i fatti da lui allegati (causa petendi) ed il bene da lui richiesto (petitum).*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Pronuncia erronea (in parte) di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere - Formazione del giudicato - Effetti e conseguenze.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: De Pascalis – Relatore: D'Antonio). Sent. n. 267 del 31 marzo 2009.

*La dichiarazione di estinzione del procedimento per cessata materia del contendere, ancorché erronea perché implicitamente estesa anche ad accertamenti diversi da quelli per i quali nel corso del giudizio sia intervenuto l'annullamento in autotutela ad opera dell'ente accertatore, se passata in cosa giudicata si pone ad ostacolo dell'iscrizione a ruolo del carico tributario relativo agli accertamenti non annullati.*

**Nota redazionale**

Il processo tributario ha una configurazione particolare, che lo differenzia sia da quello civile, sia da quello amministrativo di annullamento e, ancorché generalmente instaurato mediante impugnazione di un atto *lato sensu* impositivo, ha comunque ad oggetto lo specifico rapporto tributario dedotto in giudizio, quale risulta, da un lato, dalla pretesa fatta valere dall'ente impositore con l'atto medesimo, e, dall'altro, dai motivi della sua impugnazione, formulati dal soggetto passivo del tributo.

Se l'estinzione del giudizio, ai sensi dell'art. 46 D.lgs. 546/92, fa sicuramente venir meno il processo (e, pertanto, l'impugnazione dell'atto), resta il problema di stabilire quale sia la sorte della pretesa impositiva.

Rileviamo, però, che nel caso deciso dalla sentenza in commento, tutto sembra affidato all'avvenuta formazione del giudicato, così che il tema cui accennavamo, e il suo riflesso sulla sorte dell'atto impositivo, ne rimane assorbito.

**PROCESSO TRIBUTARIO - Conciliazione giudiziale - Effetto estintivo - Presupposti - Pagamento degli importi concordati - Necessità - Mancato pagamento - Conseguenze sul processo e sulla controversia.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Lancieri). Sent. n. 120 del 20 novembre 2009.

*Presupposto imprescindibile per il perfezionamento e la validità della conciliazione giudiziale è il pagamento dell'importo concordato nei termini di legge, che, pertanto, si atteggia a condizione sospensiva della validità dell'accordo e dell'effetto estintivo del giudizio. Di conseguenza il mancato avverarsi di quella condizione fa venir meno sia l'obbligo di osservare l'accordo da parte del soggetto adempiente sia l'effetto della sentenza che ha statuito la cessazione della materia del contendere; ulteriore conseguenza, inoltre, è che il giudice di appello trattiene e decide la controversia nel grado, non ricorrendo una ipotesi di rimessione al primo giudice.*

**Nota dell'avv. Maurizio Villani**

***Conciliazione giudiziale ed estinzione del giudizio***

La sentenza n. 120 del 20 novembre 2009, emessa dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, Sez. VI, ha avuto modo di pronunciarsi in materia di conciliazione giudiziale ed estinzione del giudizio, pervenendo ad una conclusione molto interessante.

Il caso di specie trae origine da un ricorso avverso un recupero di crediti Irpeg e Irap e relative sanzioni, che dopo la prima udienza sfocia in una richiesta di conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992, debitamente sottoscritta da ambo le parti e con conseguente richiesta di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

A seguito di una siffatta richiesta, il Collegio dichiarava estinto il giudizio per cessata materia del contendere e compensava le spese tra le parti.

Successivamente, l'Ufficio proponeva appello, eccependo il mancato perfezionamento dell'accordo conciliativo, posto che il contribuente non aveva assolto al pagamento delle somme pattuite, destituendo di ogni regolarità formale il negozio conciliativo e, quindi, rendendo nulla la sentenza di estinzione del giudizio.

Il Giudice di secondo grado ha ritenuto fondato l'appello, statuendo quan-

to segue: *“Presupposto imprescindibile per il perfezionamento e la validità della conciliazione giudiziale è il pagamento dell’importo concordato nei termini di legge, che, pertanto, si atteggia a condizione sospensiva della validità dell’accordo e dell’effetto estintivo del giudizio.*

*Di conseguenza il mancato avverarsi della condizione fa venir meno sia l’obbligo di osservare l’accordo da parte del soggetto adempiente sia l’effetto della sentenza che ha statuito la cessazione della materia del contendere; ulteriore conseguenza, inoltre, è che il giudice di appello trattiene e decide la controversia nel grado, non ricorrendo un’ipotesi di rimessione al primo giudice.”*

Tale conclusione non può che essere condivisa.

Si ritiene opportuno partire, prima di tutto, dal dato normativo, ossia dall’art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, che al comma tre, secondo periodo, dispone quanto segue: *“La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell’intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull’importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa data, e per il periodo di rateazione di detto importo aumentato di un anno. Per le modalità di versamento si applica l’articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994, n. 592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro”.*

In realtà la questione è piuttosto dibattuta.

Infatti, secondo una certa dottrina il mancato pagamento comporterebbe la risoluzione di diritto dell’accordo conciliativo e farebbe rivivere l’originario avviso di accertamento, da considerare definitivo giusta intervenuta estinzione del processo (Menchini).

Secondo l’opinione ministeriale, invece, nell’ipotesi di conciliazione in udienza l’estinzione del giudizio resterebbe subordinata al deposito presso la segreteria della Commissione tributaria dell’attestazione del versamento eseguito, mentre, in caso di mancato o insufficiente pagamento, l’Ufficio dovrebbe informare di tali inadempimenti il giudice tributario, al fine della prosecuzione del giudizio (circolare ministeriale n. 235/E dell’08/08/1997).

La tesi ministeriale è tuttavia respinta dalla prevalente giurisprudenza, che tiene ferma l’estinzione del giudizio e reputa che l’Amministrazione, in caso di inadempimento dell’obbligazione scaturente dall’accordo conciliativo, debba procedere esecutivamente a carico del contribuente, sulla base del titolo costituito dal processo verbale di conciliazione (Comm. Trib. Prov. Treviso, Sez. I, sentenza n. 1/1/2000 del 18/01/2000, Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. IV, sentenza n. 198/4/1999 del 23/06/1999).

Ancora, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, Sez. IV, del 3

luglio 2003, sentenza n. 43, ha statuito che la conciliazione non si perfeziona con il versamento ma con la sola pronuncia giudiziale, in quanto l'omesso versamento attiene alla fase dell'esecuzione e non a quella della fattispecie estintiva.

In questo senso è la stessa relazione governativa al D.Lgs. n.218/1997, secondo cui la mancata effettuazione dei versamenti dovuti nei termini stabiliti ha come conseguenza il recupero delle somme presso il garante attraverso il meccanismo della cauzione o della fideiussione. Altra dottrina ritiene, invece, che il mancato spontaneo versamento nei termini delle somme dovute in forza della conciliazione legittimi l'iscrizione a ruolo delle somme medesime, con l'applicazione delle sanzioni previste per il mancato pagamento diretto.

Questo era il panorama piuttosto incerto in cui la questione era avvolta, fino all'introduzione del comma 3 bis nell'art. 48 cit., secondo il quale: *“In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle predette somme a carico del contribuente e dello stesso garante”*.

Tuttavia, tale disposizione di legge riguarda soltanto il mancato pagamento di una sola delle rate successive alla prima e non il mancato pagamento tout court, che, ai sensi del precedente comma 3, determina irrimediabilmente il mancato perfezionamento della conciliazione.

Rimangono le perplessità, anche se attenuate dall'introduzione del comma 3 bis cit., per un meccanismo normativo che subordina il perfezionamento della conciliazione al versamento delle somme dovute ovvero alla prestazione di idonea garanzia, e nel contempo sembra richiedere in ogni caso un provvedimento di estinzione del giudizio, senza darsi carico di disciplinare e scandire i rapporti tra gli effetti processuali della conciliazione e gli esiti della fase esecutiva dell'accordo conciliativo.

Consapevole di questa difficoltà di coordinamento, una parte della dottrina ha ritenuto che, nel procedimento di conciliazione in udienza, l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere vada dichiarata soltanto dopo l'intervenuto adempimento degli obblighi gravanti sul contribuente (Russo, Tosi, Miccinese).

Quest'ultima posizione appare senza dubbio la più ragionevole e giuridicamente corretta. Nel caso di specie, il Giudice di primo grado non avrebbe dovuto dichiarare l'estinzione del giudizio, senza aver prima appurato se il contribuente avesse pagato l'intero o la prima rata in caso di dilazione del

pagamento, costituendo tale atto presupposto imprescindibile affinché l'accordo conciliativo si perfezionasse (art. 48, comma 3, cit.).

Nemmeno si può invocare, nel caso di specie, l'art. 48, comma 3 bis cit., in quanto si deve ribadire come la possibilità dell'Ufficio di iscrivere a ruolo le somme a carico del contribuente riguardi soltanto l'ipotesi di mancato pagamento di una delle rate successive alla prima, e non della prima rata.

Una volta appurata l'ammissibilità dell'appello e quindi la riviviscenza della vicenda processuale precedentemente estinta, il Giudice di secondo grado ha ritenuto, altresì, di dover trattenere la causa a se per pronunciarsi nel merito, anziché rimmetterla al Giudice di primo grado.

Anche questa statuizione è stata dettata da uno scrupoloso rispetto delle norme di legge. Ed infatti, l'art. 59 del D.Lgs. n. 546 del 1992, determina una serie di ipotesi tassative di rimessione della causa in primo grado.

Il caso di specie non rientra nelle suddette ipotesi e, pertanto, il Giudice di secondo grado ha correttamente statuito nel merito.

In conclusione, non si può certamente negare che esista un margine di critica della sentenza in commento, soprattutto alla luce di un certo orientamento giurisprudenziale suesposto. Tuttavia, soffermandosi attentamente all'analisi delle norme di cui all'art. 48, commi 3 e 3 bis e art. 59 del D.Lgs. n. 546/1992, si deve ritenere che tale orientamento sia superato, in quanto appare abbastanza chiaro che la soluzione dell'iscrizione a ruolo rimanga espressamente circoscritta alla sola ipotesi di mancato pagamento di una delle rate successive alla prima, nel caso di dilazione del pagamento e non in caso di mancato pagamento tout court.

Ed allora la sentenza del Collegio di secondo grado apparirà ineccepibile, sia laddove statuisce che il perfezionamento della conciliazione, per mezzo del pagamento (dell'intero o della prima rata in caso di dilazione), costituisca condizione sospensiva non solo della validità dell'accordo ma anche dell'effetto estintivo del giudizio, sia laddove ritiene di decidere nel merito la questione sottesa, senza rimettere la causa al giudice di primo grado.

**PROCESSO TRIBUTARIO - Appello - Domanda di estensione del contraddittorio e richiesta di risarcimento danni - Inammissibilità - "Ius novorum" - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Altamura). Sent. n. 27 del 16 marzo 2009.

*La richiesta del contribuente, introdotta in appello con memoria ag-*



*giuntiva, di estendere il contraddittorio al concessionario che ha provveduto all'esecuzione, al fine di ottenere il risarcimento dei danni, è inammissibile. Ciò in quanto comporta l'esame di una nuova "causa petendi" non consentita nel giudizio di appello e comunque implica l'ampliamento della materia del contendere ad atti, domande ed eccezioni non proposte nel precedente grado di giudizio e, quindi, senza l'instaurazione del relativo contraddittorio.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Appello - Eccezione di adesione al condono - Proponibilità - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e Relatore: Scimè). Sent. n. 129 del 6 maggio 2009.

*Il rilievo relativo alla efficacia preclusiva della istanza di condono, rispetto alla controversia per il rimborso dell'IRAP, non costituisce eccezione non proponibile in sede di appello, ma applicazione dovuta per legge del meccanismo operativo previsto dalla normativa sul condono, al quale il giudice non può sottrarsi anche al fine di impedire un indebito arricchimento del contribuente.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Appello - Genericità dei motivi di impugnazione - Conseguenze - Rigetto.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Attolini). Sent. n. 179 del 14 maggio 2009.

*La censura al dictum dei giudici di prime cure, cui è preordinato il mezzo di impugnazione dell'appello, presuppone che l'appellante incrinì il fondamento logico giuridico della sentenza di primo grado. Ciò non avviene quando l'appellante si limiti a riprodurre acriticamente le censure sollevate in primo grado.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Appello dell'Ufficio - Inammissibilità per mancanza della prescritta autorizzazione anteriore alla notifica dell'appello - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: De Lorenzi). Sent. n. 45 del 13 febbraio 2009.

*L'autorizzazione della Direzione regionale delle entrate si configura quale condizione di ammissibilità dell'appello, la cui mancanza determina l'inammissibilità dell'impugnazione proposta; essa deve realizzarsi prima della notifica dell'appello alla controparte e la cui prova, ove non incorporata nel documento contenente l'atto di impugnazione, può essere fornita mediante deposito di copia in giudizio.<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> Si segnala che l'art. 3 comma primo lett. c) del D.L. 24/03/2010 – non ancora convertito alla data di redazione della massima – ha previsto l'abrogazione del secondo comma dell'art. 52 del D.Lgs. 546 del 1992.

**PROCESSO TRIBUTARIO - Appello dell'Ufficio - Provvedimento di autorizzazione all'impugnazione - Difetto di sottoscrizione - Mera irregolarità dell'atto - Sussistenza - Condizioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Attolini). Sent. n. 151 del 30 aprile 2009.

*La mancanza di sottoscrizione del provvedimento che autorizza la proposizione all'impugnazione avverso una sentenza tributaria attiene alla regolarità del procedimento di formazione della volontà dell'Amministrazione in ordine al rapporto processuale; essa non può assurgere, tuttavia, a vizio comportante l'inesistenza giuridica dell'atto di impugnazione, se sia chiaramente individuabile la riferibilità del provvedimento all'organo cui compete detta autorizzazione; in tal caso la mancanza di sottoscrizione configura una mera irregolarità dell'atto di impugnazione emendabile attraverso il riferimento al principio di conservazione degli atti processuali che abbiano raggiunto lo scopo (costi-*

*tuzione del contribuente nel giudizio in grado di appello e sua difesa nel merito).*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Sospensione dell'esecutività delle sentenze emesse in grado di appello impugnate per cassazione - Potere del Giudice tributario - Insussistenza - Ragioni.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Marcuccio). Ord. n. 156 dell'1 dicembre 2009.

*Il giudice tributario non ha il potere di sospendere, attraverso l'applicazione delle norme del processo civile, l'esecuzione delle sentenze emesse in grado di appello impugnate per cassazione sia perché l'art. 49 del D.Lgs. n. 546/92 espressamente esclude l'applicabilità dell'art. 337 c.p.c. e delle norme dallo stesso richiamate (tra le quali l'art. 373 dello stesso codice), sia perché l'art. 47 dello stesso decreto legislativo rende palese l'intenzione del legislatore di limitare la tutela cautelare al solo primo grado del giudizio, sia ancora perché, conformemente al principio che nel processo tributario l'esecutività è un attributo non già della sentenza bensì dell'atto impugnato, l'art. 68 del medesimo decreto prevede un articolato sistema di pagamento frazionato del tributo accertato in correlazione con il grado del giudizio in cui le sentenze vengono emesse e con il contenuto delle stesse.*

**PROCESSO TRIBUTARIO - Sentenze non passate in giudicato - Esecuzione - Ammissibilità.**

**IDEM - Sentenze non definitive (soggette ad impugnazione) - Esecuzione - Disparità di situazione dell'Amministrazione e del contribuente - Ingiustizia.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Gurrado). Sent. n. 117 del 25 settembre 2009.

*Deve ritenersi "ingiusto" che mentre l'Amministrazione finanziaria disponga del potere di dare esecuzione alle sentenze ancora soggette ad impugnazione tramite l'iscrizione a ruolo delle somme dovute, il con-*

*tribuyente non disponga di un analogo strumento giuridico, finché la sentenza non sia passata in giudicato, per instaurare nei confronti della stessa Amministrazione un processo esecutivo ovvero un giudizio di ottemperanza ai sensi dell'art. 70 del D. Lgs. n. 546/93.*<sup>1</sup>

#### **Nota redazionale**

<sup>1</sup> Va fatta subito la precisazione che quello che segnaliamo non è propriamente un principio dal quale i giudici abbiano tratto una *ratio decidendi* per il caso di specie, giacché l'illegittimità dell'ipoteca (era questa la materia controversa) è stata ribadita con l'argomento della necessità della nuova intimazione ex art. 50 secondo comma, quanto, piuttosto, una considerazione ulteriore – non si sa se del collegio o propria dell'estensore – svolta al solo fine di riconoscere fondamento alle doglianze del contribuente circa la mancata esecuzione da parte del concessionario dell'ordine di cancellazione dell'ipoteca contenuto nella sentenza di primo grado.

Ripercorrendo luoghi kantiani ci imbattiamo nelle considerazioni sulla convenienza, nelle varie situazioni, di attenersi all'uso privato o invece all'uso pubblico della ragione, cioè in quest'ultimo caso, in quello che “*un individuo può esercitare in quanto studioso della materia di fronte al pubblico intero dei lettori*”. Proprio in quanto non costretti, nell'espone qui le nostre opinioni, da una funzione pubblica che si ponga come limite al dire, decidiamo di attenerci a quest'uso pubblico, in questa nota come già ad esso ci siamo attenuti in qualcuna delle altre, e di ragionare e dire dunque pubblicamente, anche per non tradire il significato e il ruolo in qualche misura “critico” del Massimario. Questo verrebbe meno alla sua funzione, che è anche, indirettamente, formativa, se si limitasse a registrare le pronunce, omettendo di segnalarne lo “spirito”, trascurando così di cogliere l'occasione – quale di volta in volta si presenta – di concorrere alla formazione del giudice, segnatamente di quello non professionale.

È un fatto, rilevabile sulla base dell'esperienza, che quest'ultimo porta, forse inevitabilmente, nella giurisdizione tributaria di cui entra a far parte, atteggiamenti critici, suggestioni, ideologie, convincimenti, aspettative e punti di vista personali che senza dubbio alcuno costituiscono un arricchimento di quel substrato culturale che ogni giudizio giuridico incorpora, è bene che incorpori. Il nostro pensiero è, però, rivolto ad altro: non soltanto al modello di motivazione che le stesse norme del codice di procedura (art. 132 n. 4 e 118 disp. att.) configurano (ciò che si richiede all'estensore non è di esporre la sua “concezione del mondo”, bensì soltanto di dare la giustificazione della decisione, in fatto e in diritto, possibilmente con rigore argomentativo); ma anche pensiamo – fuori dal discorso tecnico – a quella idea o cultura di sé, del giudice come figura istituzionale “soggetto alla legge”, nonché alla definitiva acquisizione della terzietà, che è connotazione propria della giurisdizione nonché *habitus* proprio del giudice ... Questo anche giustifica la nota.

Nella fattispecie decisa il giudice di primo grado “*annulla(va) l'iscrizione ipotecaria*” (perché eseguita senza il preventivo rinnovo dell'intimazione ad adempiere di cui

all'art. 50 secondo comma del D.P.R. n. 602/73) e “ordina(va) all'agente della riscossione di provvedere a sue spese alla cancellazione dell'ipoteca”. La sentenza veniva impugnata dal suddetto agente della riscossione.

Su alcune specifiche doglianze del contribuente la sentenza in grado di appello ha motivato nel senso di cui alla “massima” senza tuttavia esplicitare il parametro legale di quella *ingiustizia* (?) che ha ritenuto di individuare in quella situazione di disparità; tale giudizio è così rimasto del tutto immotivato, risolto in una lapidaria affermazione dell'ingiustizia. Un' affermazione francamente inspiegabile a fronte del dovere (art. 113 c.p.c.) di pronunciare seguendo “le norme del diritto” – alla stregua delle quali norme l'ingiustizia di una situazione non può che essere dichiarata in conseguenza della sua rilevata contrarietà alla legge – e manifestamente eccedente la stessa funzione giurisdizionale, nell'esercizio della quale non pare che spetti al giudice di dare giudizi sulle norme e sulle disposizioni della legge, in termini di *giustizia* o *ingiustizia*, ma soltanto di interpretarle secondo i canoni legali di ermeneutica o richiederne, se del caso, lo scrutinio di legittimità costituzionale.

A parte la superiore misura della norma costituzionale cui ogni legge e ogni norma giuridica deve adeguarsi o essere adeguata anche da parte del giudice, e a parte ciò che della cultura giuridica e di ciò che sotto forma di *diritto vivente* – da intendere, secondo quella che ci appare come la più corretta concettualizzazione che ne sia stata data: “il diritto che, non formulato in proposizioni giuridiche, regola tutta la vita pratica” – può entrare nell'applicazione della legge attraverso il procedimento di interpretazione (quanto basta a far sì che il testo della legge non sia assunto dal giudice alla stregua di una immutabile rivelazione sottratta ad ogni umana “manipolazione”), pare si debba dire della legge, almeno con riguardo all'opera del giudice, ciò che (ancora) Kant diceva della ragione: “*tutto misurante e da nulla misurata*”. Tranne che si voglia tornare ad Antigone e alle “leggi non scritte degli dei” da contrapporre, questa volta, alle leggi tributarie.

Quella individuata dai nostri giudici è una “disparità” di sistema frutto di una valutazione degli interessi in gioco fatta *ex ante* dal legislatore il quale, peraltro, l'ha posta, com'è evidente, in relazione a finalità e ad esigenze del tutto diverse sicché le situazioni cui i giudici si riferiscono (da un lato, l'obbligatorietà del pagamento del tributo in pendenza del processo, secondo l'esito dei due gradi di merito, ex art. 68 del D.P.R. n. 546/93 e dall'altro, la necessità che tanto la cancellazione dell'ipoteca, per la quale dispone l'art. 2884 cod. civ., quanto l'esecuzione della condanna al rimborso pronunciata a carico dell'Ufficio delle finanze o del concessionario della riscossione ex art. 68 dello stesso decreto e il giudizio di ottemperanza ex art. 70 dello stesso D.Lgs. abbiano luogo soltanto sulla base di una sentenza passata in giudicato) sembrano difficilmente rapportabili l'una alle altre, al punto tale da impedire la formulazione anche soltanto teorica di un' ipotesi di disparità di trattamento, che in termini di diritto risulta argomentabile solo sulla base di un' omogeneità di situazioni.

**RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Annullamento in autotutela - Obbligatorietà in caso di errore segnalato dal contribuente - Rifiuto dello sgravio - Illegittimità - Definitività della cartella - Irrelevanza.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. VI (Presidente: Massafra – Relatore: Martina). Sent. n. 144 del 25 marzo 2009.

*L'obbligo dell'Ufficio finanziario di mantenere un corretto comportamento finalizzato ad evitare un indebito prelievo fiscale si traduce in obbligo di provvedere in autotutela di talché, nel caso in cui detto ufficio sia reso edotto dell'erroneità dell'emissione di una cartella di pagamento, il rifiuto di annullamento in autotutela, richiesto dal contribuente con istanza di sgravio, deve ritenersi illegittimo sulla base dei principi costituzionali della giusta capacità contributiva e della correttezza dell'azione amministrativa, ancorché la cartella di pagamento sia divenuta incontestabile per difetto di impugnazione.<sup>1</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> Può essere utile trarre spunto da questa pronuncia – sulla correttezza giuridica della quale interverrà, se l'impugnazione è stata proposta, il giudice dell'appello – per riassumere, con gli opportuni richiami di legislazione e giurisprudenziali, le questioni connesse all'istituto dell'autotutela dell'Amministrazione finanziaria e al controllo di legittimità sulle relative decisioni, positive o negative.

Utile è ancora, proprio ai fini di un approfondito esame delle suddette questioni, dar conto dei termini della fattispecie concreta, che sono questi (ricavati dalla motivazione della sentenza):

di seguito alla presentazione, da parte del contribuente, del mod. Unico 2002 l'Agenzia delle Entrate provvede, ai sensi degli artt.36 bis del D.P.R. n. 600/73 e 54 bis del D.P.R. n. 633/72, alla liquidazione delle imposte dovute, all'iscrizione a ruolo e alla successiva notificazione della cartella di pagamento, avverso la quale il contribuente non propone alcuna impugnazione. Soltanto in epoca successiva, quest'ultimo, ritenendo erronei i dati esposti nel suddetto mod. Unico, richiese che l'Agenzia provvedesse, in via di autotutela, al riesame del provvedimento di iscrizione a ruolo allegando all'istanza copia dei registri Iva, delle fatture di acquisto e dei versamenti eseguiti. L'Agenzia respinse la richiesta di sgravio perché "subordinata al controllo sostanziale della contabilità trattandosi di variare gli importi Iva relativi ad acquisti e vendite" e rappresentò al contribuente che, una volta scoperto il dedotto errore, egli avrebbe dovuto presentare dichiarazione integrativa ovvero un ricorso avverso la cartella di pagamento. Nel giudizio, introdotto dal contribuente con l'impugnazione del diniego di sgravio, la stessa Agenzia opporrà l'inammissibilità del ricorso "in quanto

precluso dalla definitività dell'atto impositivo, regolarmente notificato e non impugnato nei termini".

Il Giudice tributario adito accoglie il ricorso dichiarando l'illegittimità del rifiuto di autotutela con la motivazione che "L'Ufficio, rigettando la richiesta di sgravio senza procedere prioritariamente all'indicato necessario controllo sostanziale della contabilità del ricorrente, contravviene ai doveri della pubblica amministrazione; e ciò si verifica ogni qual volta si colpisce la sfera patrimoniale del ricorrente".

La disciplina della c.d. autotutela (annullamento d'ufficio o revoca degli atti illegittimi e infondati e abbandono dell'attività) dell'Amm.ne finanziaria è contenuta, come si sa, nell'art. 2-quater del decreto Legge n. 564 del 1994, conv. in L. n. 656 del 1994 e nel regolamento di esecuzione approvato con D.M. n. 37 del 1997.

I dati giurisprudenziali, sino ad oggi, sono questi qui di seguito richiamati:

Cass. n. 2870 del 2009 nella cui motivazione si legge che "...avverso l'atto con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo ... non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo".

Cass. SS.UU. n. 3698 del 2009 ha statuito, nello stesso senso, che "l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui all'art.19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo". Nella motivazione di tale sentenza, che richiama in premessa la precedente SS.UU. n. 7388 del 2007, si legge che "la decisione dei giudici tributari di primo e secondo grado", che nel caso di specie avevano ritenuto non impugnabile "l'atto di rifiuto di autotutela perché non riconducibile ad alcuna delle categorie individuate dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92 in quanto espressione di attività confinata nel campo amministrativo..., non appare censurabile nemmeno sotto il profilo, pure dedotto dal ricorrente, della violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, atteso che avverso l'atto con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo (come è nella fattispecie) non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

Nella successiva sentenza S.U. n. 9669 del 2009 al punto 1.3. della motivazione, si legge: "La domanda è improponibile. Nella già citata sentenza n. 7388 del 2007 si chiarisce infatti che l'esercizio del potere di autotutela 'non costituisce un mezzo di tutela del contribuente' e che 'nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria'. La società contribuente, nel caso di specie, impugnando il



diniego di autotutela, invoca invece un provvedimento di annullamento degli avvisi di accertamento per gli anni 1989,1990 e 1991, non tempestivamente impugnati, che tenga luogo dell'atto di autotutela rifiutato dall'Amministrazione, senza oltretutto dedurre l'esistenza di alcun interesse pubblico all'annullamento. Siffatta pretesa è sicuramente improponibile per difetto di una posizione giuridica soggettiva tutelabile in capo al contribuente".

Qualche commentatore ha voluto leggere in quest'ultima pronuncia delle SS.UU. "l'apertura di un piccolo spiraglio" individuandolo "nella impugnabilità del diniego di autotutela anche se gli atti sono medio tempore divenuti definitivi, a patto che il ricorrente non contesti la fondatezza della pretesa tributaria, bensì la legittimità del rifiuto" contrapponendo la pronuncia alla precedente n. 2870 del 2007 che sarebbe espressione di una "corrente esegetica più drastica" la quale "chiudeva la porta a qualsiasi forma di tutela *in iure* a fronte di pretese fiscali non più impugnabili".

Ma non sembra che sia così; vero è che la motivazione di alcune sentenze estende la sua disamina ad altri aspetti della questione come altrettanto vero è che l'indirizzo giurisprudenziale (che può ben dirsi fissato dalla sentenza n. 7388 del 2007) è unitario intorno ai seguenti principi:

1) sono devolute alla giurisdizione del giudice tributario (atteso il carattere generale acquisito da questa in forza della Legge n. 448 del 2001 art. 12) le controversie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di procedere ad autotutela (annullamento d'ufficio o revoca degli atti illegittimi o infondati);

Si badi, però, – osserviamo – che detta giurisdizione del giudice (ordinario) tributario è affermata in forza della richiamata clausola generale (vedi la sentenza n.7388/07), ad onta della configurazione come di interesse legittimo della posizione soggettiva del contribuente rispetto alla natura discrezionale dell'autotutela tributaria, nonché sulla base dell'ulteriore considerazione che "l'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione di interessi legittimi non incontra un limite nell'art. 103 della Costituzione giacché...non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del Giudice amministrativo... Questa peculiare posizione soggettiva del contribuente non sarà poi irrilevante nella definizione (proprio nel senso di delimitazione) di ciò che, nel contenzioso concernente gli atti di esercizio di autotutela, dev'essere riguardato come proprium, se è vero che "il sindacato del giudice dovrà riguardare prima di tutto il corretto esercizio del potere discrezionale, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale" (così ancora la sentenza n. 7388/07), soltanto riflettendosi poi, detto sindacato di legittimità, e comunque venendo esso ad incidere, sul rapporto tributario del quale il contribuente sia parte.

2) la suddetta autotutela (prevista dall'art. 2/quarter del D.L. n. 564/1994 conv. in L. n. 656/1994) è disciplinata in particolare degli artt. 2 (ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento) e 3 (criteri di priorità) – del D.M. n. 37 del 1997, ed è esercitata in conformità dei principi affermati dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato;

3) è ammesso un sindacato del giudice tributario sul corretto esercizio del potere discrezionale di autotutela, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può esse-

re suscettibile di controllo giurisdizionale, il quale non può mai comportare la sostituzione del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali né – per i limiti posti dalla Legge 20 marzo 1865 n. 2248/E art. 4 – l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario;

4) circa i limiti del sindacato sugli atti di autotutela, le S.U. ritengono utile il riferimento ai principi affermati dalla giurisprudenza amministrativa in quanto, in base alla disciplina contenuta nel D.L. n. 564/1994 art. 2 quater, convertito nella Legge n. 656 del 1994, e nel regolamento di esecuzione approvato con D.M. n. 37 del 1997, i poteri di annullamento d'ufficio e di revoca dell'Amministrazione finanziaria possono essere esercitati soltanto nel perseguimento di interessi pubblici;

5) donde torna evidente che

5.a) l'esercizio del potere in questione... non costituisce un mezzo di tutela del contribuente sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti sicché l'eventuale domanda giudiziale del contribuente (l'impugnazione del diniego di autotutela) sarà da ritenere inammissibile/improponibile tutte le volte in cui, senza alcun riferimento alle ipotesi di cui all'art. 2 del D.M. n. 37/1997 cit. e senza alcuna prospettiva di un interesse generale all'annullamento o al ritiro dell'atto, sia invocato un provvedimento che investa atti o aspetti del singolo rapporto tributario sul quale avrebbe potuto incidere un mezzo di tutela giurisdizionale, invece non esercitato o non tempestivamente esercitato dal contribuente;

5.b.) nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato – nelle forme ammesse sugli atti discrezionali – soltanto sulla legittimità del rifiuto (rispetto al suddetto parametro dell'interesse pubblico e alla disciplina di cui al D.M. n. 37 del 1937) e non sulla fondatezza della pretesa tributaria.

All'esito di questa rassegna si può osservare come nella nostra sentenza, sia rimasta inesausta la questione concernente i limiti del sindacato sulla legittimità del rifiuto di autotutela (v. la sentenza S.U.n. 7388/2007: ... in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che, ai sensi dell'art. 2 quater del D.L. n. 564/94 conv. in Legge n. 656/94 e dell'art.3 del D.M. n. 37/1997, ne giustificano l'esercizio.). Essa, la questione, costituiva il vero punto rilevante e decisivo per l'indagine e per il giudizio di eventuale illegittimità del diniego di autotutela e richiedeva di essere disaminata e risolta per dar risposta alle ragioni che l'Ufficio, con implicito ma indubitabile riferimento all'ipotesi contemplata nella lett. h) dell'art. 2 primo comma del Decreto n. 37/97 ("errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile dall'amministrazione), aveva addotto a giustificazione del diniego di annullamento dell'iscrizione a ruolo: che detto annullamento d'ufficio e lo sgravio richiesti dal contribuente non potevano essere disposti atteso che la situazione dedotta dal contribuente con l'istanza di sgravio era tale da richiedere un "controllo sostanziale della contabilità del contribuente, trattandosi di variare importi Iva relativi ad acquisti e vendite"); Ai giudici s'imponeva dunque, in via generale e in sede interpretativa circa la lettera e la ratio del citato D.M., e in funzione dei suddetti limiti del controllo di legittimità, che fosse individuato, in una vera e propria ricerca dell' "unità di senso" delle singole indicazioni della norma (ogni ... applicazione di una classificazione ... implica una riduzione di

alcuni elementi a ciò che in essi esiste di identico o di intercambiabile...” insegna Perelman) una sorta di requisito comune alle situazioni elencate nell’art. 2 del D.M. cit.. Requisito, o condizione, che, diciamo ora, sembra individuabile nell’evidenza e nella facile, immediata, riconoscibilità delle situazioni medesime (l’errore di persona, o di calcolo, o sul presupposto dell’imposta, la duplicazione dell’imposizione, la documentabilità sanante, l’applicabilità di un regime agevolativo) tale da giustificare l’annullamento nell’esercizio dell’autotutela proprio sul fondamento della sua evidenza e incontestabilità.

E ancora, la questione dei rapporti tra l’iscrizione a ruolo, tenuta ferma dalla non avvenuta impugnazione della cartella di pagamento, costituente ormai titolo anche per la riscossione coattiva, e la dichiarata illegittimità del diniego di sgravio concernente quei medesimi tributi iscritti è rimasta egualmente irrisolta e rinviata a quegli altri giudici che in un burrascoso futuro giudiziario dovranno prevedibilmente occuparsene allorché il contribuente vorrà far valere la sentenza a lui favorevole, tale non soltanto per la dichiarazione di illegittimità del rifiuto dell’Ufficio di provvedere in autotutela al domandato sgravio bensì anche, e di più, per gli obblighi – “...dichiarare illegittimo il rifiuto espresso di autotutela, cui dovrà conseguire il riesame dell’istanza con emissione di un nuovo provvedimento, sospendendo, nel frattempo, gli effetti dell’iscrizione a ruolo (così nell’ultima parte della motivazione) – che la sentenza configura in capo all’Ufficio”.

**RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Contenuto - Denominazione tributo ed importo complessivo - Difetto di indicazioni - Sussiste – Illegittimità - Consegue.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Menna). Sent. n. 65 del 16 luglio 2009.

*È illegittima la cartella di pagamento che evidenzi soltanto la denominazione del tributo e l’importo complessivamente dovuto in uno con le sanzioni e/o indennità e che, al contrario, avrebbe dovuto menzionare almeno l’atto generativo delle richieste, così come previsto dal comma 3 dell’art. 7 della Legge n. 212/2000 e la specificazione del tributo con la separata indicazione di sanzioni e indennità.*

**RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Intestazione ai soci di S.a.s. cancellata dal registro delle imprese - Nullità della cartella - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II (Presidente: D’Innella – Relatore: Di-girolamo). Sent. n. 40 del 24 marzo 2009.

*In caso di società estinta l’intestazione delle cartelle di pagamento deve sempre essere fatta in capo alla società e non ai soci, in quanto la cancellazione della s.a.s. dal registro delle imprese costituisce atto di mera pubblicità, restando essa in vita finché non vengono esauriti i rapporti giuridici posti in essere dalla stessa. Sono nulle, pertanto, le cartelle di pagamento intestate ai singoli soci invece che alla società.*

**RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Mancata indicazione del responsabile del procedimento - Invalidità (annullabilità) ai sensi dello Statuto del contribuente - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 111 del 26 novembre 2009.

*Dalla sentenza della Corte costituzionale n. 58 del 2009 non può argomentarsi che le cartelle di pagamento prive di sottoscrizione e/o dell’indicazione del responsabile del procedimento relative a ruoli formati prima del termine (1.6.2008) indicato dalla Legge n. 31 del 2008 debbano ritenersi legittimamente emesse atteso che le stesse debbono essere considerate egualmente invalide (annullabili) ai sensi dell’art. 7 secondo comma della Legge n. 212 del 2000.*

**RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Motivazione - Contenuto - Indicazione della causale - Riferimento al controllo della dichiarazione - Sufficienza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Collella). Sent. n. 18 del 29 gennaio 2010.

*Alla stregua dell’art. 12 terzo comma del D.P.R. n. 602/1973 circa il contenuto del ruolo di riscossione (“... devono essere indicati ... il riferimento al precedente atto di accertamento, ovvero, in mancanza, la motivazione anche sintetica della pretesa...”), la formula “somme dovute a seguito del controllo automatizzato effettuato ai sensi dell’art.*

*36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e/o dell'art. 54 bis del D.P.R. n. 633 del 1972" soddisfa l'obbligo di motivazione della cartella di pagamento atteso che è sufficientemente coerente con il carattere sintetico della motivazione richiesta per tale atto.*

**RISCOSSIONE - Avviso di mora - Cartella di pagamento - Mancata notifica - Conseguenze.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: De Lorenzi). Sent. n. 88, parte I, del 20 marzo 2009

*La procedura di riscossione è un susseguirsi di atti, ognuno dei quali ha una funzione ed uno scopo specifici, sicché la mancanza di uno di essi ne invalida la regolarità formale, rendendo il credito dell'Amministrazione finanziaria non esigibile.*

**RISCOSSIONE - Ipoteca - Titolo e formalità per l'iscrizione.**

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. V (Presidente: D'Ascoli – Relatore: Di Staso). Sent. n. 4 del 7 gennaio 2010.

*L'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 impone che per procedere all'iscrizione dell'ipoteca l'Agente della riscossione deve produrre al Conservatore il ruolo, che ai sensi dell'art. 12 dello stesso decreto costituisce il titolo esecutivo, ovvero la copia conforme dello stesso, onde l'iscrizione dell'ipoteca non può legittimamente farsi luogo se al Conservatore sia stato prodotto il semplice "estratto di ruolo", che è cosa diversa dal ruolo.*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> Si ha l'impressione, scorrendo il *web* e le riviste, che intorno all'assai indigesto istituto dell'ipoteca fiscale stia nascendo in tutto il Paese un contenzioso bizantineggiante tale da riportare all'attualità le settecentesche riflessioni del Muratori (*Dei difetti della giurisprudenza*), sull'opera dei glossatori e commentatori dell'epoca che, a suo parere aveva "riempiuta la scuola di giurisprudenza d'incertezza, e in vece di renderla atta a terminare le vecchie liti, s'è renduto un seminario di liti nuove, e più

*proprie per oscurare, che per illustrar le menti dei giudici...".*

Sta ai giudici tributari mostrarsi all'altezza del sistema normativo e di respingere capziose rappresentazioni in fatto e argomentazioni interpretative fuorvianti tali da minare alla base l'istituto e che si risolvano in una disapplicazione o in una sostanziale abrogazione dell'art. 77.

Diciamo subito: l'affermazione – di cui alle sentenze n. 4/2010 e n. 5/2010) – che *"l'art. 77 del D.P.R. n. 602/73 impone che, per procedere ad iscrivere ipoteca, l'agente della riscossione deve produrre al conservatore i ruoli (o copia conforme degli stessi)"* non trova riscontro nella norma, la quale stabilisce soltanto che *"... il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca..."* indicando così che il ruolo è il titolo giuridico in forza del quale l'agente della riscossione è legittimato a richiedere, e il Conservatore ad eseguire, l'iscrizione dell'ipoteca, allo stesso modo in cui le norme degli artt. 2818, 2819, 2820, 2835 del codice civile identificano gli altri titoli in forza dei quali può esser presa l'iscrizione, e l'art. 474 del cod. proc. civ., ad esempio, identifica i titoli esecutivi.

Intesa la norma nel senso di cui alla surriportata affermazione, si finirebbe per trasformare l'agente della riscossione in un ... autotrasportatore, dal suo Ufficio alla Conservatoria, forse anche in giro per l'Italia tra seconde e terze case e sedi principali e filiali o dipendenze, considerato il contenuto del ruolo, quale è descritto dall'art. 10 del D.P.R. n. 602 *"l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario"*.

Cosa diversa dal suddetto "ruolo" che, formato (quanto al suo contenuto) secondo le indicazioni dell'art. 12 dello stesso decreto n. 602, diviene esecutivo con la sottoscrizione da parte del titolare dell'Ufficio o da un suo delegato è – manifestamente – il documento cartaceo che, ai sensi dell'art. 2839 cod. civ., dev' essere presentato al Conservatore, assieme alla nota, perché possa eseguirsi l'iscrizione dell'ipoteca.

Si consideri, ad esempio, che l'art. 2836 c.c. il quale dispone per il caso in cui il titolo per l'iscrizione risulti da un atto pubblico, o da una sentenza o da altro provvedimento giudiziale, ... si accontenta della presentazione di una *"copia del titolo"*.

Si consideri che il ruolo è quell'elenco di migliaia e centinaia di migliaia di nomi e cifre, e ancora si consideri che il documento da presentare al Conservatore dovrà essere utilizzato dall'Agente per iscrivere l'ipoteca sui beni di quel singolo, determinato, contribuente, e tutto ciò considerato potrà ben ritenersi che abbiano visto nel giusto quelle sentenze le quali hanno ritenuto idoneo all'esecuzione dell'iscrizione l'estratto di ruolo, ossia un documento che contenga quella parte del ruolo (quello di cui agli artt. 10 e 123 cit.) che riguarda il singolo contribuente sui beni immobili del quale l'ipoteca dell'essere iscritta. Quanto all'attestazione di conformità all'originale, pensiamo che ben possa provenire ed essere ben apposta dallo stesso Agente, considerato che a lui è rimessa dalla legge (art. 25 del Decreto n. 602) anche la formazione di quel particolare estratto del ruolo che è costituito dalla cartella di pagamento, sulla quale l'Agente stesso è abilitato ad apporre (comma 2 bis dell'art. 25) l'indicazione circa la data in cui il ruolo è stato reso esecutivo.

Si consideri ancora che la norma dell'art. 24 comma 2° consente che *"l'affidamento dei ruoli ai concessionari"* possa avvenire *"con modalità telematiche"* onde non potrà

escludersi a priori, e pregiudizialmente, che anche un documento cartaceo di origine informatica, una volta che esso riporti tutti necessari dati concernenti l'iscrizione a ruolo di quel singolo e specifico contribuente, nonché l'attestazione di conformità al ruolo originale, possa costituire valido documento riproduttivo del titolo giuridico, da presentare al Conservatore ai sensi dell'art. 2839 cod. civ. perché l'iscrizione dell'ipoteca sia eseguita.

Non è da confondere, in definitiva, il titolo per l'iscrizione dell'ipoteca (concetto astratto) con il documento cartaceo necessario perché l'iscrizione sia richiesta ed eseguita (aspetto concreto dell'operazione di iscrizione), onde è difficile pensare che un contenzioso possa essere incentrato – ma i c.d. bizantinismi sono sempre dietro l'angolo! – sull'esistenza del titolo per l'iscrizione ipotecaria, così come ben è estremamente difficile pensare che il Conservatore non sappia ben identificare ciò che gli occorre per eseguire l'iscrizione, aduso com'è a muoversi tra le varie e precise indicazioni che a lui vengono dalle norme del codice civile.

### **RISCOSSIONE - Ipoteca - Titolo e formalità per l'iscrizione.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII (Presidente: Tomasicchio – Relatore: De Vincentiis). Sent. n. 195 del 14 ottobre 2009.

*Il “risultato di una interrogazione telematica” non tiene luogo, ai fini dell'iscrizione dell'ipoteca, dell'estratto del ruolo in copia autentica.*

#### **Nota dell'avv. Antonio Damascelli**

##### ***L'efficacia esterna dell'estratto di ruolo ai fini dell'iscrizione ipotecaria***

Le sentenze in commento si occupano entrambe di una medesima fattispecie, concernente la natura del titolo esecutivo idoneo a rendere valida l'iscrizione dell'ipoteca da parte dell'agente della riscossione sui beni del debitore.

La soluzione interpretativa della natura e dell'efficacia del titolo e l'applicazione delle norme che ne hanno dato le sentenze sono state, però, decisamente opposte, a conferma della necessità dell'approfondimento che la materia della riscossione, oggi più che mai, richiede.

Vediamo, preliminarmente, le questioni affrontate.

**Il caso della CTP di Foggia.** Il caso deciso dai giudici foggiani nasce dall'opposizione del contribuente all'iscrizione di ipoteca eseguita da Equitalia sulla base di semplici estratti di ruolo che non sarebbero stati corrispondenti a quelli esibiti al Conservatore.



In realtà, nella parte riguardante lo svolgimento del processo si fa riferimento ad un contrasto, non chiaro nella suo contenuto, tra gli estratti di ruolo depositati da Equitalia in giudizio e quelli presentati al Conservatore per ottenere l'iscrizione, a causa della diversità di epoca di stampa, dichiarazione di conformità degli estratti al ruolo (presente solo nelle copie presentate in Conservatoria) ed ammontare del carico.

Sembra di capire, in sostanza, che, mentre al Conservatore Equitalia avesse prodotto gli estratti di ruolo muniti del visto di conformità all'originale al fine di ottenere la formalità in base al debito scaduto il giorno della domanda (19.11.2007), in giudizio l'agente della riscossione si sarebbe limitato a produrre un semplice estratto ruolo aggiornato anche nella misura del debito, ma privo del visto di autenticità (10.3.2009).

La ricorrente ha proposto opposizione in quanto l'iscrizione ipotecaria avrebbe potuto essere eseguita soltanto in forza del ruolo o di copia conforme, essendo inidoneo l'estratto in virtù di una diversità – non meglio illustrata se di ordine strutturale o teleologica o formale – tra ruolo ed estratto di ruolo.

**Il decisus.** La Commissione ha accolto il ricorso per violazione dell'art. 77 D.P.R. 602/73, che prescrive la produzione del ruolo o della copia conforme al fine di iscrivere ipoteca. Al contrario, nella fattispecie Equitalia avrebbe violato il precetto normativo in quanto, in luogo del ruolo, avrebbe utilizzato l'estratto di ruolo, tanto che lo stesso agente della riscossione avrebbe nelle difese affermato *“di non essere in possesso del ruolo ma solo del flusso di dati informatici che stampa in un elaborato chiamato estratto di ruolo”*. L'iscrizione ipotecaria sarebbe stata, pertanto, illegittima poiché Equitalia avrebbe prodotto al Conservatore non la copia conforme dei ruoli bensì dei semplici estratti di ruolo *“che sono cosa diversa”*. Secondo il Collegio, *“l'art. 1 del D.M. 321/99 evidenzia che il ruolo deve contenere ulteriori informazioni, rispetto al semplice estratto di ruolo, tra cui e più importante la motivazione della richiesta ovvero il riferimento all'atto propedeutico. Tali informazioni negli estratti di ruolo sono assenti”*.

**Il caso della CTP di Bari.** I giudici baresi sono stati chiamati ad occuparsi dell'opposizione spiegata dal contribuente avverso l'iscrizione ipotecaria eseguita da Equitalia non già in base al ruolo o a copia conforme bensì in base – si legge nella motivazione – ad un'interrogazione telematica. Il contribuente ha, quindi, eccepito l'illegittimità dell'iscrizione per difetto di titolo valido.

**Il decisus.** La Commissione Provinciale ha accolto il ricorso del contribuente per carenza del titolo, in quanto, si osserva testualmente, *“al Conservatore dei Registri Immobiliari è stato presentato solo il risultato di un'interrogazione telematica e non l'estratto di ruolo in copia autentica”*.

**Le considerazioni critiche.** Le due sentenze partono da differenti inquadramenti teorici: la prima esclude l'efficacia dell'estratto di ruolo, inidoneo a surrogare il ruolo formato dall'ente impositore; la seconda, invece, ne ammette la validità.

La decisione dei giudici foggiani non appare aderente né alla legge né ai precedenti giurisprudenziali.

La nozione di ruolo è contenuta nell'art. 10 lett. b) del D.P.R. 29.9.1973 n.602, secondo cui il ruolo è *“l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'Ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario”*.

Il successivo art. 24 stabilisce il procedimento della consegna del ruolo da parte dell'Ufficio al concessionario – recte agente della riscossione – il quale, a sua volta (art. 25) notifica la cartella al debitore iscritto a ruolo.

Pur non essendovi lo spazio per affrontare l'istituto è opportuno ricordare che il ruolo è atto plurimo, atto generale, il cui elemento strutturale è il riassunto, che è il totale delle somme iscritte (per la definizione del concetto di ruolo quale atto di pubblica amministrazione con rilevanza esterna volto ad un fine puntuale di pubblico interesse e per l'approfondito esame del tema si vedano le opere fondamentali di G. Falsitta, *“Il ruolo di riscossione”*, Padova 1972; E. De Mita, *“Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi”*, Milano 1979), dal quale occorre distinguere le iscrizioni a ruolo o partite che si riferiscono ai singoli contribuenti.

Con la consegna del ruolo l'agente della riscossione è reso depositario del ruolo.

L'estratto di ruolo, quindi, è atto proveniente dall'agente della riscossione, è atto da quest'ultimo confezionato in qualità di depositario del ruolo e, dunque, costituisce documento originale circa l'affidamento del ruolo ed il deposito presso di sé. L'estratto di ruolo assume, quindi, la stessa valenza del ruolo tanto che, ad esempio, costituisce titolo per la domanda di ammissione al passivo del fallimento (art. 87 D.P.R. 602/73 comma 2).

Il ruolo, infatti, è il titolo esecutivo formato dall'ente impositore e consegnato al concessionario perché sia veicolato al contribuente per il tramite della cartella di pagamento (art. 21 comma 1 D.Lgs. 546/92; Cass. 6.5.94 n. 4426).

Negando efficacia e rilevanza esterna all'estratto di ruolo, la Commissione foggiana incorre in contraddizione in quanto richiede che l'agente della riscossione utilizzi un titolo proprio dell'ente impositore: o è vero che il ruolo – atto originario della P.A. – nella fattispecie era stato esibito al Conservatore e, dunque, esso non potrebbe essere duplicato; oppure è più aderente al vero che al Conservatore sia stato esibito l'estratto di ruolo ed il documento esibi-

to in giudizio sia un ulteriore estratto, emesso in epoca successiva dall'agente in qualità di depositario del ruolo.

Secondo il diritto vivente (Cass. SS.UU. 19./3.7.2009 n. 15595) l'estratto di ruolo non ha una valenza puramente interna. La procedura per la riscossione coattiva dei tributi è disciplinata, secondo il pensiero della S.C, da una rigida codificazione, *“con la conseguenza che gli atti della procedura stessa non hanno una semplice rilevanza interna ma producono effetti nei confronti dei contribuenti e vanno considerati come atti pubblici, con tutto quel che segue (Cass. 7438/2003). Il ruolo, infatti, viene pubblicato e la pretesa che deriva dall'iscrizione a ruolo viene resa nota al contribuente attraverso la notifica della cartella esattoriale, seguita eventualmente dall'avviso di mora”*.

La questione della motivazione dell'atto (ruolo) non capovolge il contenuto del problema, poiché cosa è la motivazione dell'atto amministrativo (ruolo o cartella) tutelabile innanzi alla Commissione per vizi propri, altra cosa è la motivazione (recte la ragione ultima) della richiesta o il riferimento all'atto propedeutico. Decorsi i sessanta giorni dall'inutile notifica della cartella, l'agente della riscossione non deve motivare la richiesta all'agenzia del territorio ma deve soltanto chiedere la formalità sulla base dell'estratto di ruolo (che ha rilevanza esterna), conservando il contribuente il diritto di opporre l'iscrizione se il procedimento risulti viziato (es. mancata notifica o invalida notifica della cartella, prescrizione del credito, duplicazione e così via).

Aspetto diverso – che non è stato oggetto della controversia – è se l'iscrizione ipotecaria debba essere proporzionata al carico scaduto oppure se debba essere preceduta da atti di intimazione o di preavviso. Ma questi temi non sono stati portati nel dibattito processuale.

La sentenza della CTP di Foggia fa discendere l'ultroneità dell'estratto funzionale all'iscrizione del gravame reale dalla sua opposta connotazione rispetto al ruolo, il cui contenuto è delineato dal D.M. 321/99.

Secondo la sentenza, la più importante informazione contenuta nel ruolo sarebbe la motivazione della richiesta ovvero il riferimento all'atto propedeutico. La necessità dell'oggetto prevista nel comma 1 dell'art. 1 del D.M. 321/99 risponde ad esigenze proprie della pubblicità del ruolo, della salvaguardia del controllo degli atti e della tutela della difesa esperibile con l'impugnazione del ruolo. Ma, una volta che la cartella sia stata inutilmente notificata, il fatto che il ruolo sia il titolo per iscrivere ipoteca non pare che impinga nella nullità l'iscrizione basata sull'estratto che sia privo del riferimento all'atto propedeutico, mentre la motivazione della richiesta è del tutto assente anche nella previsione dell'art. 1 del D.M. 321/99.

Appare, pertanto, più aderente al dato normativo e giurisprudenziale la decisione della CTP di Bari la quale, pur negando efficacia ad un'interroga-

zione telematica (nulla di più preciso sulla natura del documento è dato sapere dal testo della decisione), ha, tuttavia, riconosciuto efficacia esterna all'estratto di ruolo.

La decisione si pone, infatti, in linea col diritto vivente (Cass. SSUU. cit.) che valorizza l'estratto di ruolo e lo colloca all'interno del procedimento della riscossione coattiva.

**RISCOSSIONE - Iscrizione ipotecaria - Art. 77 del D.P.R. n. 602/73 - Natura cautelare - Avviso ex art. 50 del D.P.R. n. 602/73 - Necessità - Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Forleo – Relatore: Veneri). Sent. n. 79 del 10 giugno 2009.

*L'iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 del D.P.R. n. 602/73 è strumento avente natura meramente cautelare, che non segna l'inizio dell'espropriazione. Non necessita, pertanto, del preventivo invito previsto dall'art. 50 del medesimo decreto.*

**RISCOSSIONE - Iscrizione ipotecaria - Art. 77 del D.P.R. n. 602/73 - Necessità dell'avviso previsto dall'art. 50 del D.P.R. n. 602/73 - Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Augenti). Sent. n. 17, parte II, del 20 aprile 2009.

*L'iscrizione dell'ipoteca legale prevista dall'art. 77 del D.P.R. n. 602/73 è subordinata al solo decorso del termine di cui al primo comma dell'art. 50 del predetto decreto (60 giorni dalla notificazione della cartella di pagamento) e non anche agli adempimenti previsti al secondo comma dello stesso articolo (notifica della preventiva diffida ad adempiere), necessari ai soli fini dell'inizio dell'esecuzione esattoriale.*

**RISCOSSIONE - Iscrizione ipotecaria - Garanzia per crediti certi.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Cigna – Relatore: Di-ma). Sent. n. 37 del 22 aprile 2009.

*L'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 attiene ai tributi certi e incontestabili sia nell'an che nel quantum e mira a far conseguire al concessionario della riscossione in via preventiva il pagamento spontaneo, mentre quella delineata all'art. 22 del D.Lgs. n. 472/97 esprime l'esigenza cautelare di preconstituire a favore dell'Amministrazione finanziaria procedente forme di garanzia patrimoniale per scongiurare il pericolo di una possibile procurata insolvenza.*

**RISCOSSIONE - Ipoteca del concessionario - Iscrizioni anteriori all'entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006 - Ricorso al Giudice tributario - Ammissibilità.****IDEM - Limite monetario per l'espropriazione immobiliare - Estensione all'iscrizione di ipoteca - Sussistenza - Iscrizione dell'ipoteca per crediti inferiori al detto limite - Illegittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 110 del 26 novembre 2009.

*Il ricorso al giudice tributario ai sensi dell'art. 19 lett. e-bis) del D.Lgs. n. 546 del 1992 può essere proposto anche avverso le ipoteche iscritte in tempo anteriore al D.L. n. 223 del 2006 conv. in Legge n. 248 del 2006, che lo ha introdotto nell'ordinamento, atteso che l'opposizione ai sensi dell'art. 615 c.p.c. che prima di detta riforma era esperibile avverso l'ipoteca del concessionario non era soggetta a termini di sorta.<sup>1</sup>*

*Nel sistema della riscossione dei tributi l'ipoteca (art. 77 del D.P.R. n. 602/73) è istituito privo di autonomia essendo invece funzionale all'esecuzione forzata sicché ne è illegittima l'iscrizione allorché il credito tributario sia inferiore al limite monetario stabilito per l'esecuzione forzata.<sup>2</sup>*

**Nota redazionale**

<sup>1</sup> La sentenza ha ritenuto infondata l'eccezione di tardività del ricorso sollevata dall'Agenzia delle entrate con riferimento alla data (come *dies a quo* per l'impugnazione) di invio della comunicazione di avvenuta iscrizione dell'ipoteca, con la motivazione che *“prima dell'entrata in vigore di detta norma l'opposizione all'iscrizione ipotecaria sull'immobile poteva essere proposta dinanzi al g.o. come opposizione all'esecuzione ai sensi dell'art. 615 primo comma c.p.c. che, com'è noto, non prevede alcun termine perentorio e/o di decadenza. Sta di fatto, quindi che, sino al momento dell'entrata in vigore della Legge n. 248/06, non vi era alcuna norma che fissasse il termine di decadenza per la proposizione della relativa azione di tutela dinanzi all'a.g.o. ...”*.

<sup>2</sup> La motivazione spiega che *“l'iscrizione ipotecaria, non essendo fine a sé stessa ma esplicando la sua funzione cautelare quale strumento preordinato alla successiva esecuzione forzata, non può che rispettare i limiti e le previsioni imposti dal legislatore nei confronti di quest'ultima. Questa Commissione ... ritiene che sussista il limite dell'ammissibilità dell'ipoteca su beni immobili scaturente dal divieto imposto dall'art. 76 del D.P.R. n. 602/73 (come modificato ...) di procedere all'esecuzione forzata immobiliare quando l'ammontare complessivo del credito (comma primo) e il valore del bene da espropriare (comma secondo) non superano euro 8.000”* e conclude nel senso di ritenere che *“nonostante il silenzio legislativo al riguardo, quando sia preclusa l'esecuzione immobiliare non può non essere inibita anche la costituzione del diritto reale di garanzia; è poco plausibile, infatti, che, in tema di riscossione mediante ruolo, possa essere consentito al concessionario vincolare, attraverso l'iscrizione ipotecaria, uno o più beni immobili senza avere anche la possibilità di sottoporre i medesimi all'espropriazione forzata, creando così un vincolo che avrebbe il solo e unico effetto di danneggiare il debitore contribuente senza arrecare alcun vantaggio agli enti creditori”*.

La decisione trova ora sostegno nella recente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 4077 del 2010 nella quale si legge che *“...rappresentando un atto preordinato e strumentale all'espropriazione immobiliare, anche l'ipoteca soggiace al limite per essa stabilito, nel senso che non può essere iscritta se il debito del contribuente non supera gli 8.000 euro”* ...

A fronte di questa scarna motivazione (occorre però dire che le SS.UU. si siano pronunciate non già per dirimere un contrasto di giurisprudenza tra pronunce di segno contrario né per decidere una questione di massima bensì soltanto perché il primo motivo del ricorso deciso poneva una questione di giurisdizione), noi, quali semplici commentatori non soggetti, a differenza dei giudici, alle ragioni dell'Autorità, non ci sentiamo di ritirare le nostre non poche perplessità; le manteniamo, dunque, per amore dell'arte nonché allo scopo di mantenere vivo, e di approfondire, il dibattito sulla questione.

Muoviamo dal testo del D.Lgs. n. 46 del 1999 che formula l'art. 76 in questi termini: *“Art. 76 (Espropriazione immobiliare). –*

1. Il concessionario può procedere all'espropriazione immobiliare se le somme iscritte a ruolo nei confronti del debitore superano complessivamente (oggi) otto milioni di

lire. Tale limite può essere aggiornato con decreto del Ministero delle finanze.

2. Il concessionario non procede all'espropriazione immobiliare se il valore del bene, determinato a norma dell'articolo 79 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede, è inferiore all'importo indicato nel comma 1. Le perplessità sorgono dalla circostanza che il medesimo D.Lgs. n. 193 del 2001 all'art. 1 ha modificato, ad un tempo, sia l'art. 76 (lett. n): nell'articolo 76, al comma lett. 1, concernente i limiti per l'espropriazione immobiliare, le parole "*le somme iscritte a ruolo nei confronti del debitore superano*", sono sostituite dalle seguenti: "*l'importo complessivo del credito per cui si procede supera*") nella formula che concerneva il limite di valore l'espropriazione immobiliare, sia l'art. 77 (lett. o) nell'articolo 77 in materia di iscrizione di ipoteca: 1) al comma 1, le parole "*delle somme complessivamente iscritte*", sono sostituite dalle seguenti: "*dell'importo complessivo del credito per cui si procede*"; 2) al comma 2, le parole "*le somme complessivamente iscritte a ruolo non superano*", sono sostituite dalle seguenti: "*l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera*") senza introdurre quella correlazione che la Commissione ha stabilito tra le due norme, come invece quel legislatore avrebbe potuto se avesse voluto porre o fissare quel limite di valore anche all'iscrizione ipotecaria. Il silenzio del legislatore sembra dunque eloquente. Inutile richiamare il successivo art. 3 comma 40 del D.L. 203 del 2005 perché questo ha solo convertito in euro le lire in cui quel limite era espresso.

Inoltre, difficile pensare che l'esercizio del potere di iscrivere l'ipoteca debba seguire nel tempo la variabilità del limite monetario per l'espropriazione (per l'aggiornamento del quale l'ultimo periodo del primo comma dello stesso art. 76 lascia arbitro il Ministro delle Finanze).

Le stesse perplessità si mutano in dissenso (dell'autore di questa nota) quando si guarda alle funzioni dell'ipoteca.

Non ci sfugge che, in chiave ricostruttiva dell'istituto, è stata avanzata (v. Del Federico: "Ipoteca e fermo..." in Giustizia tributaria n.3/07 pag. 427 ss. e bibliografia ivi citata in nota) l'osservazione secondo la quale "*rispetto all'ipoteca ordinaria...la speciale disciplina dettata dall'art. 77... accentua il carattere strumentale dell'ipoteca rispetto all'azione esecutiva*" onde, privilegiando i profili pubblicistici dell'istituto, sarebbe da ritenere che ne verrebbero in maggior rilievo "*i connotati propri delle misure cautelari piuttosto che della cause legittime di prelazione*" e tuttavia ci sentiamo autorizzati a ritenere che tale lettura sia manifestamente viziata da ideologismo, che sia, in altri termini, frutto di un pre-giudizio atteso che non da altro può essere sostenuta se non dalla collocazione della norma; argomento *topologico*, questo, che ci sembra poco idoneo a far ritenere che l'istituto sia stato assunto nella materia della riscossione tributaria con tale limitazione di funzione; Né è chiaro come i cosiddetti "profili *pubblicistici*", ricollegati forse alla fonte legale dell'ipoteca in questione, debbano essere "privilegiati" proprio nel senso suddetto. Nemmeno è chiaro, per di più, in quale modo si manifesti quella supposta prevalenza, nell'ipoteca in questione, del carattere strumentale rispetto all'azione esecutiva se è vero che, pur avvenuta l'iscrizione dell'ipoteca, la disciplina della riscossione forzata tributaria non deroga a quella dell'espropriazione ordinaria quanto alla necessità del pignoramento (nella forma



dell'avviso di vendita indicato dall'art. 78) e se è vero che è questo e non l'iscrizione dell'ipoteca l'atto che ad un tempo sottrae l'immobile alla disponibilità del debitore e individua l'immobile (o gli immobili: altri, oltre, quello gravato dell'ipoteca) dalla vendita del quale il concessionario intende ottenere il soddisfacimento del credito tributario (vedi per l'uno e l'altro punto lo stesso art. 78 *sub* lett. *b*) ed *m*)).

Ci sembra, dunque, che l'aspetto tipico dello *jus praelationis* non possa essere svalutato, essendo in ogni caso connaturato anche all'ipoteca dell'art. 77 cit. come quello proprio della funzione di garanzia che la norma dell'art. 2808 cod. civ. assegna all'istituto.

L'argomento dei nostri giudici – di quelli territoriali come anche di quelli di legittimità – ci sembra reggere soltanto nell'ottica dello *jus distrahendi* e soltanto con riguardo all'espropriazione fiscale. Ma l'ipoteca ha anche – come si è detto or ora – la funzione prelazionaria (quel diritto di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione, di cui ci dice l'art. 2808 c.c.) intesa a far valere la garanzia ipotecaria del credito anche nei confronti di altri creditori esproprianti, ai quali il concessionario ha facoltà di surrogarsi (art. 51 del D.P.R. n. 602/73) o dei creditori intervenuti (v. art. 54) nell'espropriazione promossa dal concessionario, nonché nelle procedure concorsuali (v. la norma generale dell'art. 2741 cod. civ. e quelle specifiche dettate per la distribuzione tra i creditori della somma ricavata dalla vendita).

Sembra, così, assai difficile ritenere – sulla base del solo argomento che abbiamo definito *topologico* e del c.d. *profilo pubblicistico* dell'ipoteca in questione – che il legislatore abbia voluto privare il creditore d'imposta del diritto di prelazione ipotecaria e tradire in tal modo le ragioni stesse (la specialità del credito tributario) dell'ipoteca, considerato anche che i privilegi che assistono i crediti d'imposta potrebbero non esaurire l'esigenza di soddisfacimento del credito.

E dunque, il concessionario non esproprierà sotto gli 8000 euro ma sarà in grado di far valere la *causa praelationis* ipotecaria se altri creditori esproprieranno o se il debitore d'imposta sarà dichiarato fallito.

Auspichiamo, pertanto, una rivisitazione della questione proprio da parte della Corte suprema, sollecitata, magari da qualche coraggioso giudice territoriale.

**RISCOSSIONE - Iscrizione di ipoteca - Sproporzione rispetto al valore dell'immobile - Illegittimità dell'iscrizione - Sussiste - Decorso dell'anno dalla notificazione della cartella di pagamento - Preventiva intimazione di pagamento - Necessità - Illegittimità dell'iscrizione - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIV (Presidente: Campanile – Relatore: Savino). Sent. n. 164 del 25 giugno 2009.

*L'iscrizione dell'ipoteca da parte dell'Agente della riscossione costi-*

*tuisce eccesso di potere ed è dunque illegittima se non sono rispettati il limite del doppio della somma da pagare nonché la giusta proporzione con il valore dell'immobile ipotecato. Tale sproporzione è grave se preclude al contribuente qualsiasi via di accesso a qualsiasi forma di credito ponendolo in condizioni di non poter adempiere al pagamento del debito.*

*L'iscrizione dell'ipoteca è illegittima allorché, essendo decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento, non sia preceduta dalla intimazione di pagamento prevista dall'art. 50 secondo comma del D.P.R. n. 602/73 atteso che soltanto detta intimazione fa riacquistare al ruolo la sua efficacia di titolo esecutivo che il decorso dell'anno aveva temporaneamente sospeso.*

#### **Nota del dott. Walter Celentano**

##### ***Sulla più invisibile (allo stato) delle gravanze fiscali***

Come si ricava dalla sentenza – alla quale dedichiamo una nota soltanto perché coinvolge questioni di sistema – nel caso di specie l'iscrizione dell'ipoteca è stata ritenuta illegittima per tre ragioni:

- a) era sproporzionata al credito atteso che era stata iscritta per Euro 33.136,56 a fronte di un carico tributario da pagare pari ad Euro 16.568,28
- b) era sproporzionata per eccesso rispetto al valore dell'immobile ipotecato;
- c) non era stata preceduta dalla notificazione dell'intimazione di pagamento (art. 50 del D.P.R. n. 602/73) che la Commissione ha ritenuto imprescindibile sul duplice presupposto, di diritto e di fatto, che era decorso un anno dalla notificazione della cartella di pagamento e che se il decorso dell'anno produce la “sospensione temporanea dell'efficacia del titolo costituito dal ruolo”, come non può procedersi all'espropriazione forzata senza la notificazione della suddetta intimazione allo stesso modo non può farsi luogo all'iscrizione ipotecaria, essendo l'ipoteca “preordinata all'esecuzione immobiliare” e in quanto tale soggetta alle “disposizioni particolari in materia di espropriazione immobiliare”: gli artt. da 76 a 85 del citato Decreto n. 602/73, tra le quali essa “è compresa”.

Abbiamo richiamato gli aspetti “di sistema” delle questioni trattate e decise e dunque proviamo a chiedere lumi ai testi della legge. È il caso di dire – con quella formula che, di solito, apre ogni approccio decisorio e ogni confronto di tesi nella camera di consiglio – chiariamo le idee a noi stessi.

1. La ragione di illegittimità indicata sub a) è incomprensibile in via di

fatto, considerato il rapporto aritmetico esistente tra le due cifre suindicate e considerato che la stessa sentenza, in altra parte della motivazione, espressamente concede che l'ipoteca possa essere iscritta "per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede".

2. La ragione di illegittimità dell'iscrizione ipotecaria indicata sub b) non ha alcun fondamento di diritto.

La norma dell'art. 77 non stabilisce alcuna proporzione tra la somma (il doppio del credito per cui si procede, corrispondente, naturalmente, all'ammontare del capitale, degli interessi, e delle spese e di ogni altro accessorio, menzionati nell'art. 2855 c.c. e negli artt. 45, 61,78 dello stesso decreto n. 602) per la quale l'ipoteca può essere iscritta e il valore dell'immobile sul quale la stessa può esser presa, e nemmeno prevede criteri di proporzionalità o limiti circa il numero degli immobili sul quale può cadere l'iscrizione ipotecaria, sicché la considerazione esposta dalla sentenza che la sproporzione in cui il concessionario era incorso assume "rilievi di una certa gravità, che mette la contribuente in una situazione di non poter adempiere al pagamento della complessiva somma richiesta in pagamento poiché le è preclusa qualsiasi via di accesso a qualsiasi forma di credito ..." è francamente metagiuridica atteso che l'esercizio del diritto/potere di iscrivere ipoteca non può essere sindacato, in relazione a supposti limiti, in termini tali da farne discendere addirittura l'illegittimità dell'iscrizione dell'ipoteca legale di cui ci occupiamo. Vige, infatti, la norma dell'art. 2740 c.c. ed anche il debitore di imposte e tributi risponde, al pari di ogni altro debitore, "con tutti i suoi beni presenti e futuri" secondo il principio giuridico che è il cardine di tutto il diritto delle obbligazioni.

In tal senso si sono espresse sia la stessa Commissione prov.le di Bari con la sentenza n. 21/2008 – che ha escluso, stante il silenzio della legge sul punto, la sussistenza di un necessario, "obbligatorio", nesso di congruità tra il valore dell'immobile sul quale cade la garanzia reale e l'entità della somma dovuta dal contribuente – sia altri giudici (Comm. prov. di Massa Carrara con la sentenza n. 250/2009; Comm. prov. di Rieti con la sentenza n. 142/2009); ma è giusto e doveroso segnalare che l'orientamento prevalente tra i giudici tributari di merito è in senso contrario, ossia conforme alla sentenza che ora annotiamo; discostandoci però dal giurista Paolo, secondo il quale *error communis facit ius*, noi diremo che l'errore comune a molti resta un ... errore.

Dovrà allora essere "tollerato", senza rimedio alcuno, quel comportamento del concessionario che, nel caso di specie, la sentenza ha definito come "un eccesso di potere" e come un esercizio delle proprie ragioni creditorie "unilaterale ed arbitrario ... in considerazione della sproporzione risultante tra il valore del succitato importo da pagare e il valore dell'immobile ipotecato" (un fabbricato di sette vani ed un lotto di terreno di mq. 52)?

Intanto osserviamo che quell'unilaterale non si comprende: l'ipoteca in questione è legale, la sua fonte diretta è la legge che, a tutela di una speciale ragione di credito, ha scelto di predisporre una garanzia reale di cui il concessionario della riscossione possa giovare; né la norma dell'art. 77 cit. prevede – che ipoteca legale sarebbe, allora! – che lo stesso concessionario debba concordare con il debitore d'imposte l'esercizio del suo potere di prendere ipoteca.

Inoltre, ancora osserviamo – forti, come si vedrà, dell'autorevole sostegno giurisprudenziale – che il comportamento di quel concessionario, più che essere indicato come arbitrario, ben avrebbe potuto essere ricondotto – con formulazioni più corrispondenti alla lettera e allo spirito dell'ordinamento, proprio sul piano del diritto, non certo del linguaggio – non più che ad una violazione di quel principio di correttezza (una specificazione del più generale principio di buona fede oggettiva del quale sono espressione le norme dell'art. 1175 del cod. civ. e 10 della Legge n. 212/00), certamente vigente anche nella fase dell'esecuzione forzata del rapporto, alla stregua del quale può anche pretendersi dal creditore che non ecceda nell'esercizio del potere di aggressione del patrimonio del debitore che la legge gli concede. Un eccesso, tuttavia, che non è fonte di responsabilità se la legge espressamente non lo preveda.

Ricordiamo, sul punto, che “La violazione dei doveri di correttezza e di buona fede (artt. 1175 e 1375 cod. civ.) ove non siano considerati in forma primaria ed autonoma da una norma costituisce solo un criterio di qualificazione e di valutazione del comportamento dei contraenti. Pertanto, un comportamento ad essi contrario non può essere reputato illegittimo e, quindi, fonte di responsabilità ove al contempo non concreti la violazione di un diritto altrui, già direttamente riconosciuto da una norma giuridica (Cass. n. 3250 del 1977) donde la specifica applicazione di tale principio nel senso che l'eccesso in cui il creditore incorra nell'iscrivere l'ipoteca non è mai un atto arbitrario: Cass. n. 311 del 1967: “l'iscrizione di ipoteca su beni il cui valore ecceda i limiti del credito garantito non dà luogo a responsabilità per il risarcimento dei danni a carico del debitore ai sensi dell'art. 2043 c.c.; in tale ipotesi potrà configurarsi a carico del creditore soltanto una responsabilità processuale a tenore dell'art. 96 c.p.c. qualora questi, convenuto per la riduzione dell'ipoteca, resista in giudizio con dolo o colpa grave” (siamo stati costretti a richiamare qui una pronuncia dell'anno 1967 in assenza di arresti più recenti, che mancano nella giurisprudenza della Corte, tanta è l'ovvietà del principio giuridico; per altri aspetti concernenti appunto l'art. 96 cit., v. Cass. n. 5734 del 2004, n. 17016 del 2003, n. 8872 del 1987).

Torniamo dunque all'interrogativo dinanzi enunciato.

Giova forse premettere che il quadro ordinamentale presenta, com'è noto,

forme diverse di tutela; quella per invalidazione (illegittimità, nullità, annullamento), infatti, non ne esaurisce la tipologia. Tale diversità di forme di tutela in qualche misura può ritenersi traslata anche nell'ambito del rapporto tributario considerato che, se pur la relativa tutela giurisdizionale si attua nelle forme dell'impugnazione di atti e può esaurirsi appunto, con l'invalidazione dell'atto impugnato, il giudizio è anche di natura cognitoria, ad oggetto proprio il rapporto sul quale il giudice interviene anche in forme diverse dal radicale annullamento per illegittimità dell'atto (tutela in senso lato ripristinatoria = azioni di rimborso; tutela correttiva di merito = determinazione del reddito o del valore imponibile in misura diversa rispetto all'accertamento ... etc.).

Il quadro, appunto sistematico, ci dice che l'ipoteca di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/73 soggiace interamente – salvo l'indicato tetto del doppio dell'importo dovuto – alle norme del codice civile, essendo istituto di diritto sostanziale. Ebbene queste norme apprestano il rimedio della riduzione dell'ipoteca, riduzione che però, nel caso dell'ipoteca legale, è soggetta ai limiti indicati dalle norme degli artt. 2874, 2875 e 2876 c.c.. La riduzione è richiesta mediante la relativa azione giudiziale (art. 2844).

Ne ricaviamo – anche in via di proposta ermeneutica, se si vuole – che il rimedio della riduzione non dovrebbe essere estraneo all'ipoteca del concessionario.

La sproporzione concernente (nel caso dell'ipoteca legale) i beni compresi nell'iscrizione che abbiano un valore eccedente la cautela da somministrarsi, ossia, ci dice l'art. 2875, che supera di un terzo l'importo dei crediti iscritti accresciuto degli accessori a norma dell'art. 2855 darà luogo, verosimilmente, alla stregua di tale quadro normativo, non già all'illegittimità dell'iscrizione presa dal concessionario bensì all'azione di riduzione che il contribuente debitore potrà esercitare con apposita domanda giudiziale.

Non si può non guardare al problema della giurisdizione in ordine a tale azione. E dunque, davanti a quale giudice sarà da proporre l'azione, che, per le anzidette ragioni sistematiche abbiamo ipotizzato come esperibile anche a proposito dell'ipoteca fiscale? Anche qui sarà il quadro sistematico e il contesto normativo a darci lumi.

Anticipiamo la nostra opinione.

Non interessa tanto il passato, se non per la completezza della ricostruzione.

Ebbene, come ogni altra azione cui può dar luogo l'iscrizione dell'ipoteca (art. 2844 cod. civ.), anche quella volta alla riduzione può ritenersi che ricadesse, per il tempo antecedente l'entrata in vigore dell'art. 35 comma 26° quinquies del D.L. n. 223 del 2006 (introdotto dalla Legge di conversione n.

248 del 2006), nella giurisdizione ordinaria, al pari di quella volta ad impugnare il provvedimento di iscrizione o comunque a contestare l'iscrizione stessa che era esperibile “nelle forme dell'opposizione all'esecuzione ..., trattandosi di provvedimento preordinato all'espropriazione forzata” (Cass. S.U. n. 7034 e n. 6594 del 2009).

Dopo l'entrata in vigore della richiamata innovazione intervenuta nel 2006, e per l'ipotesi che l'azione sia proposta in via autonoma rispetto al procedimento espropriativo, immediatamente dopo l'avvenuta iscrizione dell'ipoteca, può ritenersi che nell'attribuita giurisdizione e competenza (art. 2 e 19 del D.Lgs. n. 546/93) per i ricorsi avverso l'iscrizione di ipoteca ... di cui all'art. 77 cit., rientri anche la suddetta azione di riduzione (in forma di ricorso, naturalmente).

La formula “avverso l'iscrizione di ipoteca” che oggi leggiamo nell'art. 19 del Decreto n. 546/93 può ben essere interpretata nel senso che ricomprenda ogni questione concernente l'iscrizione dell'ipoteca, ogni aspetto della stessa e ogni tipo di contestazione – concernente sia l'an che il quantum potremmo dire – che il contribuente voglia opporre all'iscrizione dell'ipoteca.

Del resto, se il ricorso avverso l'iscrizione dell'ipoteca (art. 19 D.Lgs. n. 546/93 cit.) può contenere una contestazione radicale circa la legittimità dell'iscrizione e sfociare in un giudizio di illegittimità e nel conseguente ordine di cancellazione dell'iscrizione (art. 2884 c.c.) può ammettersi che la contestazione possa riguardare la misura (la proporzione) del vincolo e concretarsi in una domanda di riduzione.

Sotto il profilo sistematico, la nostra opinione circa la giurisdizione del giudice tributario trova conforto nell'estraneità dell'istituto dell'ipoteca – anche dell'ipoteca di cui all'art. 77 della quale ci occupiamo – alla sequenza procedimentale che corre tra la formazione del titolo (la successiva mancanza di adempimento spontaneo) e l'esecuzione forzata. Si vuol dire che, salvo il caso (art. 77 2° comma) in cui l'iscrizione dell'ipoteca è imposta (come misura idonea a sollecitare l'adempimento spontaneo) la stessa iscrizione non è necessario antecedente dell'espropriazione, onde l'espropriazione potrà aver luogo in forza del pignoramento anche se nessuna ipoteca sia stata iscritta.

Proprio detta sequenza procedimentale soccorre e guida una lettura delle norme tale da recare sostegno alla nostra opinione.

L'art. 2 del Decreto n. 546/93 sottrae alla giurisdizione del giudice tributario “le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto”: la norma, dunque “delinea il confine tra le controversie sul titolo di credito tributario (cartella di paga-

mento) e le procedure esecutive finalizzate alla riscossione” (così, puntualmente, la nostra Comm. trib. reg. le nella sentenza n. 19 del 29 gennaio 2010).

Anche se ne trae conferma dalla lettera del secondo comma dello stesso art. 77 cit. nel quale è disposto che, alle indicate condizioni, “... il concessionario, prima di procedere all’esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorsi sei mesi dall’iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all’espropriazione”.

La norma dell’art. 2 cit., va letta *in parte qua* in collegamento con quelle – cui essa stessa rinvia – del secondo comma dell’art. 49 del Decreto n. 602/73 in forza della quale, in conformità di una tradizione legislativa, “il procedimento di espropriazione forzata è regolato dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni del presente capo e con esso compatibili...” e con l’altra del successivo art. 57, anch’essa di vecchia tradizione, che riserva al giudice ordinario (dell’esecuzione) il governo dell’esecuzione forzata e la competenza sulle opposizioni (quelle ammissibili, secondo lo stesso art. 57).

E allora: la giurisdizione del giudice tributario è distinta da quella del giudice ordinario in conformità/conseguenza della serie procedimentale cognizione-esecuzione forzata; l’iscrizione dell’ipoteca non è atto dell’esecuzione forzata seppur ad essa strumentale (art. 2808 cod. civ.); la giurisdizione del giudice tributario avverso l’iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all’art. 77 cit. si estenderà anche alla domanda giudiziale di riduzione dell’ipoteca.

Non sembra dubbio, tuttavia, che, quanto ai beni sui quali cade l’espropriazione forzata, i rapporti tra pegno e ipoteca debbano essere risolti nel processo esecutivo dal giudice dell’esecuzione sulla base della norma dell’art. 558 c.p.c. – norma, questa, dalla quale si trae, a nostro avviso, ulteriore conferma dell’autonomia reciproca e della diversa natura (sostanziale dell’uno e processuale dell’altro) dei due vincoli.

3. La terza ragione di illegittimità dell’iscrizione dell’ipoteca (sub c) in apertura di questa nota, che la Commissione ha individuato nell’omessa notifica dell’intimazione di pagamento prevista dal secondo comma dell’art. 50 del decreto n. 602/73 sul presupposto del vano (senza che l’esecuzione sia iniziata) decorso dell’anno dalla notifica della cartella di pagamento, merita forse maggiore attenzione; in ogni caso richiede anch’essa il ricorso al quadro normativo sistematico, dal quale pensiamo che possa restare validamente confutata (sub c) in apertura di questa nota.

Ma intanto è doveroso segnalare che in senso contrario alla sentenza ora annotata si sono espresse sia la stessa Comm. prov. di Bari, sez. VI, con la sentenza n. 107/08, sia la nostra Comm. regionale che quella pronuncia ha confermato con la sentenza n. 79 del 2009, sez. VII (pres. Forleo – rel. Ven-



neri) nella cui limpida motivazione, basata sulla lettura delle norme degli artt. 50 e 77 del Decreto 602/73, si legge che “Alla luce di tali disposti normativi risulta chiaro che l’appellante confonde l’iscrizione ipotecaria con l’espropriazione forzata ... Per il semplice atto di iscrizione ipotecaria, teso semplicemente a garantire il soddisfacimento del credito tributario, il legislatore non ha previsto l’invio di alcun atto prodromico alla stessa”, sia ancora, la stessa Comm. trib. reg. con la sentenza n. 17 del 2009, sez. IV (pres. Nardi – rel. Augenti), anche massimata in questo numero.

Non condividiamo le conclusioni che un altro, autorevole, collaboratore del Massimario ebbe a formulare a chiusura di un suo commento (v. n. 1 del 2008 pag. 122) ad una analoga pronuncia della Commissione brindisina (sentenza n. 99 del 2007). Non condividiamo, in particolare, quelle considerazioni circa “l’invasività della riscossione” e “la visione statalista e antistorica del diritto” che segnerebbe il diritto tributario: formule queste alle quali, appunto, non ci sentiamo di prestare adesione almeno per due ragioni.

Una di queste ragioni, di natura storico-politica, o in senso lato culturale, è che quell’opinione, formatasi come frutto di una lettura del fatto giuridico, rischia però di recare credito a quell’idea, tanto radicata alle varie plebi italiane e ancor oggi quanto mai viva e forte, che lo Stato non sia altro se non l’esoso gabelliere, il ladrone, oltre che, un tempo, l’arruolatore forzoso, il repressore, il giustiziere, laddove *de re nostra agitur*; un’idea che da sempre, come qualcuno dei nostri Maggiori rilevava già nell’Ottocento, ha costituito l’ostacolo al formarsi di una coscienza civile e civica di noi italiani; un’idea che ancora oggi non raramente emerge nelle pronunce di giudici non tomati alla stregua di un, in qualche caso inconsapevole in altri casi ben radicato, sottofondo ideologico riguardo allo Stato ed ai poteri pubblici in generale (alla Corte mi capitò di leggere in una sentenza d’un giudice di pace – di lui che pronunciava in nome della Repubblica – un addebito allo Stato d’essere ladro d’interessi in una vicenda di rimborso di buoni postali; un altro invocava le libertà costituzionali pur di contrastare le ordinanze del sindaco su sensi unici e divieti di transito mortificando così la polizia municipale).

L’altra ragione, specificamente giuridica, trova fondamento nella considerazione che, se sono indiscutibili, ormai, l’ispirazione e la tendenza “democratica e partecipativa” tanto del diritto amministrativo quanto, nella fase dell’accertamento, del diritto tributario, dovrebbe tuttavia ammettersi che, almeno dopo la raggiunta definitività del titolo di riscossione e, dunque, una volta consolidatasi la posizione del “Leviatano” quale creditore, una qualche “forza”, almeno eguale a quella di cui dispone ogni creditore privato, sembra giusto che il legislatore abbia riconosciuto in capo a quel Mostro perché riesca ad aprire le sue fameliche fauci contro i contribuenti riottosi. In definitiva, gli

aggettivi “coattiva” “forzata”, riferiti alla riscossione e all’esecuzione, stanno nel testo della legge, non è linguaggio di rabbiosi statolatri.

Di quell’autorevole commento riprendiamo qui “il dubbio” che proprio in ordine alla soluzione adottata dalla sentenza che ora annotiamo era stato espresso.

E dunque:

1) l’estensione della prescrizione dell’art. 50 comma 2° è stata giustificata, nella sentenza, con il seguente argomento: “Trattasi di ipoteca legale preordinata all’espropriazione immobiliare, tant’è vero che essa è compresa nelle “disposizioni particolari in materia di espropriazione immobiliare” previste ... dagli artt. da 76 a 85 del D.P.R. n. 602/73 “disposizioni che “vanno interpretate con le “disposizioni generali in materia di espropriazione forzata” previste ... dagli artt. da 49 a 61 dello stesso Decreto.

In altri termini, secondo la sentenza, la collocazione della norma sull’ipoteca (art. 77) all’interno del complesso di norme costituenti nel Decreto n. 602 le disposizioni generali in materia di espropriazione immobiliare, a loro volta ricomprese nelle disposizioni generali sull’espropriazione forzata, autorizzerebbe l’interprete a ritenere che la prescrizione dell’art. 50 2° comma debba reggere tanto il procedimento espropriativo quanto l’iscrizione d’ipoteca.

Argomenti contrari alla tesi sono a) di ordine sistematico; b) di ordine letterale circa la formulazione dell’art. 50.

per a):

Prima, e a nostro avviso fondamentale e già di per sé esaustiva, osservazione è che l’art. 77 richiama soltanto il primo comma dell’art. 50 così ricollegando l’iscrizione dell’ipoteca al solo “inutile” decorso dell’indicato termine; ovvia la considerazione che se il legislatore avesse voluto prescrivere la reiterazione dell’intimazione (secondo comma dell’art. 50) anche per l’iscrizione dell’ipoteca, l’intero primo comma dell’art. 77 sarebbe stato formulato diversamente.

Inoltre: è noto che l’ipoteca – in generale, ma l’ipoteca del concessionario non differisce da quella ordinaria meno che mai nell’attribuire al creditore fiscale lo *ius distrahendi* e lo *ius praelationis* – ha la natura di diritto reale di garanzia e funzione di rafforzamento della garanzia del creditore nel senso che essa consente di conservare, in via preventiva e cautelare, il bene sul quale è iscritta al potere di aggressione (con l’espropriazione forzata) del creditore: art. 2808 cod. civ. “l’ipoteca attribuisce al creditore il diritto di espropriare ... i beni vincolati a garanzia del suo credito” mentre l’iscrizione ipotecaria – il prendere ipoteca – non è atto della fase o del procedimento di espropriazione immobiliare. In tal senso depongono sia, in via generale, l’art. 491 cod. proc. civ. secondo il quale “salva l’ipotesi prevista dall’art. 502” (che riguarda le

cose date in pegno e i beni mobili soggetti ad ipoteca, delle/dei quali il creditore può chiedere direttamente l'assegnazione o la vendita) "l'espropriazione forzata si inizia col pignoramento", sia l'art. 78 del D.P.R. che, in dichiarata conformità all'art. 555 cod. proc. civ., dà per scontato che l'espropriazione immobiliare del concessionario abbia inizio con il pignoramento che "si esegue mediante la trascrizione, a norma dell'art. 555 secondo comma del codice di procedura civile, di un avviso contenente...".

Del resto, è proprio l'art. 49 del Decreto n. 602 a dirci che "il procedimento di espropriazione forzata è regolato dalle norme ordinarie, applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni del presente capo", e di tale applicabilità proprio il richiamato art. 78 costituisce la riprova.

Ancora: dice niente il testo del secondo comma dell'art. 77 ("se l'importo complessivo del credito non supera il ... del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorso sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione") là dove distingue l'iscrizione dell'ipoteca dall'esecuzione forzata?

La collocazione dell'art. 77 all'interno delle norme dedicate all'espropriazione immobiliare – ma, si badi, prima delle vere e proprie norme procedurali sull'espropriazione (dal 78 in avanti fino all'85) – abbisogna, tuttavia, di una spiegazione, visto che ad essa si affida la sentenza che annotiamo. Ebbene, la spiegazione sembra risiedere proprio nel carattere strumentale dell'iscrizione d'ipoteca rispetto all'espropriazione del bene, ossia nell'indubbio collegamento funzionale dell'una con l'altra; in altri termini, non v'era altra sede in cui il riformato titolo secondo del Decreto n. 602/73 avrebbe potuto porre una norma sull'ipoteca, anche in considerazione che è il medesimo (ripetuto nell'una e nell'altra norma) presupposto fattuale e giuridico – l'inutile decorso del termine indicato dall'art. 50 primo comma – ad aprire al concessionario della riscossione, in parallelo, la possibilità tanto di iscrivere l'ipoteca quanto di dare inizio direttamente all'espropriazione con l'atto di pignoramento. Ma da quella collocazione dell'art.77 cit. non può ricavarsi, contro il quadro sistematico della disciplina generale e speciale e contro la lettera della norma dell'art. 50 (vedi infra), che l'iscrizione ipotecaria ex art. 77 debba soggiacere ad una norma specifica sull'esecuzione forzata, qual è l'art. 50 cit..

per b):

Proprio il carattere di disposizione generale che l'intestazione della sez. 1° del capo 2° assegna alle norme dal 49 al 61 sembra deporre nel senso che all'interpretazione del disposto del comma secondo dell'art. 50 non debba spingersi oltre la previsione letterale: che limita la prescrizione circa la (ne-

cessità della) nuova (oltre la cartella di pagamento) notificazione dell'intimazione quando sia vanamente decorso il termine di un anno all'espropriazione (in termini analoghi, salva la diversità del termine, disponeva l'originario art. 46 terzo comma del Decreto n. 602/73): trattasi qui di rinnovare, proprio in ragione del mancato inizio dell'esecuzione forzata subito dopo il sessantesimo giorno dalla notificazione della cartella di pagamento, l'intimazione di pagamento già contenuta nella cartella (art. 25 comma 2° dello stesso Decreto: "la cartella di pagamento ... contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata).

Se il legislatore avesse voluto estendere quella prescrizione all'iscrizione di ipoteca, quale sede migliore per farlo se non il secondo comma dell'art. 50? o lo stesso art. 77 richiamando espressamente nel testo quel secondo comma dell'art. 50?

Resta da dire di quella lettura del secondo comma dell'art. 50 cit. secondo la quale il vano decorso del termine di un anno dalla notificazione della cartella determinerebbe la "sospensione temporanea dell'efficacia esecutiva del titolo" (l'iscrizione a ruolo) destinato a riprendere la medesima efficacia soltanto con la notificazione dell'intimazione di pagamento. È proprio sul fondamento dell'applicabilità della norma all'iscrizione ipotecaria e su tale effetto di sospensione – invero non specificamente argomentato – che sarebbe connesso al vano decorso di quel termine, che la Commissione è giunta alla conclusione circa l'illegittimità dell'iscrizione ipotecaria.

Dell'art. 50 si è già detto. Vediamo della sospensione.

Nel sistema, l'efficacia esecutiva del titolo è normalmente sospesa *ope iudicis* (art. 337 cpc e norme richiamate, art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1993). L'originario testo del Decreto n. 602 riscossione l'affidava all'autorità amministrativa finanziaria (artt. 39 e 54), difettando il relativo potere in capo al giudice tributario del D.P.R. n. 636/72 (Cass. S.U. n. 1471 del 1980) che soltanto con il D.Lgs. n. 546/92 l'avrebbe acquisito.

La perdita di efficacia del precetto (art. 481) comporta forse l'inefficacia del titolo esecutivo? e l'intimazione di pagamento di cui all'art. 50 non è forse – senza che in nulla sia toccata l'efficacia esecutiva del ruolo – una rinnovazione della prima intimazione contenuta nella cartella di pagamento? Ebbene, come non pensare che sia soltanto l'efficacia della prima intimazione di pagamento contenuta nella cartella di pagamento a perdere efficacia con il vano decorso dell'anno piuttosto che il titolo costituito dal ruolo di riscossione? e che, dunque tale perdita di efficacia dell'intimazione riguardi esclusivamente l'esecuzione forzata, della quale l'intimazione (il precetto) è necessario atto prodromico?

Anche sotto tale profilo, dunque, sembra lecito sostenere che la rinnovazione dell'intimazione di cui all'art. 50 non abbia nulla a che vedere con l'iscrizione ipotecaria, unica condizione della quale – si legge nell'art. 77 – è il vano decorso del sessantesimo giorno dalla notificazione della cartella di pagamento.

Abbiamo detto, forse, più del necessario, ma in quell'operazione di rischiaramento delle idee, che si compie richiamando nozioni e concetti generali nonché i testi normativi, che quando non li esplicitano certamente li presuppongono, ogni ripetizione è salutare e ... aiuta.

Piuttosto, merita di essere segnalata un'altra questione sulla quale ci proponiamo di dire qualcosa in un prossimo futuro: se l'agente della riscossione possa prendere ipoteca sulla base delle iscrizioni a ruolo parziali e non definitive (artt. 68 del D.Lgs. n. 546/92 e 15, 24, 25 del D.P.R. n. 602/73).

#### **RISCOSSIONE - Fermo amministrativo - Preavviso - Impugnazione - Ammissibilità.**

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente e Relatore: Carabba).  
Sent. n. 37 del 27 marzo 2009.

*Il preavviso di fermo amministrativo di un bene mobile registrato è un atto amministrativo perfetto estrinsecante già di per sé i suoi effetti cautelari e come tale rientrante in quelli autonomamente impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie ai sensi dell'art.19 del D.Lgs. n. 546/92.*

#### **RISCOSSIONE - Fermo di beni mobili – Preavviso di fermo - Impugnabilità - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 63 del 10 novembre 2009.

*È autonomamente impugnabile il preavviso di fermo emesso ai sensi dell'art. 86 del D.P.R. n. 602/73, costituendo esso l'unico atto attraverso il quale il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza del suddetto provvedimento cautelare.*

**RISCOSSIONE - Fermo di beni mobili registrati - Preavviso del fermo - Indicazione del responsabile del procedimento - Mancanza - Nullità dell'atto - Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Esposito – Relatore: Quarta). Sent. n. 654 del 13 ottobre 2009.

*È nullo il preavviso di fermo di beni mobili registrati che non rechi l'indicazione del responsabile del procedimento, senza che sia possibile limitare la nullità agli atti formati nel tempo successivo al 1 giugno 2008, atteso che tale limitazione temporale riguarda le sole cartelle di pagamento e non anche gli altri atti dell'agente della riscossione.*

**RISCOSSIONE - Rimborsi - Costituzione in mora - Interruzione della prescrizione - Contenuto.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Lancieri). Sent. n. 43 del 20 marzo 2009.

*La costituzione in mora dell'Amministrazione finanziaria può avvenire con un atto di intimazione che presuppone l'indicazione di un termine oltre il quale seguirà un'ulteriore azione a tutela del diritto che si vuol far valere (riscossione del credito) ovvero con una richiesta che abbia il significato di affermare la convinzione di aver titolo al soddisfacimento di un diritto (riscossione del credito). Ai fini dell'interruzione della prescrizione, pertanto, è necessario che a prescindere dal tono con cui viene formulata, la richiesta sia esplicitata nel senso di individuare precisamente il richiedente e il debitore nonché l'ammontare del credito.*

**RISCOSSIONE - Rimborsi - Tardività - Rivalutazione monetaria oltre agli interessi - Ammissibilità - Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Torricelli). Sent. n. 101 del 21 aprile 2009.

*Il ristoro del mancato pagamento di quanto dovuto nei tempi previsti dalla legge è costituito dagli interessi. Il danno da svalutazione monetaria deve essere specificatamente provato, non potendosi presumere senz'altro che il creditore sarebbe riuscito a sottrarre la somma ricevuta a tempo debito alla svalutazione monetaria.*

**CONDONO - Legge n. 289/2002, art. 11 - Definizione agevolata delle imposte di registro, ipotecarie, catastali e sulle successioni e donazioni - Termini per la rettifica e la liquidazione delle maggiori imposte - Proroga biennale - Ambito di applicazione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Ligorio – Relatore: Venneri). Sent. n. 133 del 16 novembre 2009.

*La proroga biennale dei termini per la rettifica e la liquidazione delle maggiori imposte dovute, stabilita dall'art. 11 primo comma della Legge n. 289/02, non può estendersi, in difetto della espressa previsione – necessaria ai sensi dell'art. 3 terzo comma della Legge n. 212/00 – alle violazioni relative all'applicazione agevolata delle imposte su atti, scritture, denunce e dichiarazioni previste dal comma 1 bis dello stesso art. 11 cit..*

**CONDONO - Legge n. 289/2002 - Provvedimento di diniego - Motivazione - Necessità - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Bray). Sent. n. 63 del 4 maggio 2009.

*L'obbligo di motivazione dell'atto amministrativo ha lo scopo di mettere in grado il suo destinatario di ricostruire l'iter logico-giuridico seguito dall'Amministrazione per verificare la correttezza del potere in concreto esercitato. Il provvedimento di diniego del condono ex art. 9 bis della L. n. 289/2002, pertanto, quanto alla motivazione, non può limitarsi ad una mera enunciazione generica di norme legislative, ma deve esplicitare oltre i presupposti di fatto, le ragioni giuridiche che ostano alla definizione del condono stesso.*



**CONDONO - Validità della definizione - Condizioni - Pagamento di tutte le somme dovute - Insussistenza.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. VIII (Presidente: Tuccari – Relatore: Fiorentino). Sent. n. 260 del 10 febbraio 2009.

*È erronea l'interpretazione della Legge n. 289 del 2002, art. 9 bis, nel senso che "se il legislatore avesse voluto mantenere la validità del condono dopo il pagamento soltanto della prima rata lo avrebbe certamente detto" atteso che tale interpretazione contrasta sia con le finalità del condono sia con l'inesistenza in quel corpus normativo di una disposizione che imponga l'integrale pagamento come condizione per considerare perfezionata la definizione per condono.*

**CONDONO - Definizione degli omessi versamenti art. 9 bis della Legge n. 289/2002 - Mancato pagamento delle rate successive alla prima - Validità ed efficacia della definizione - Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Altamura). Sent. n. 22, parte II, del 27 febbraio 2009.

*L'articolo 9 bis della Legge n. 289/2002 concede un «condono clemenziale» consentendo di sanare, senza applicazione di sanzioni, gli omessi versamenti delle imposte e delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali attraverso unico versamento o in tre rate per gli importi eccedenti il minimo. La norma non contiene la previsione (pur presente nelle altre modalità di definizione ex articoli 7, 8, 9, 15 e 16 della citata Legge n. 289/2002) che il pagamento della prima rata rende comunque efficace il condono, facoltizzando l'Ufficio a iscrivere a ruolo le rate successive rimaste impagate, con sanzioni e interessi. Stante la speciale natura derogatoria della disposizione contenuta nell'art. 9 bis della Legge n. 289 del 2002 non è possibile estendere alle stesse né interpretazioni estensive né per analogia. La mancata previsione ex articolo 9 bis citato della efficacia del condono, pur in presenza di omessi versamenti riferiti allo stesso, non può allora che comportare il mancato perfezionamento della definizione agevolata.*

**CONDONO - Disposizione agevolativa dell'art. 9 bis della Legge n. 289 del 2002 - Interpretazione nel senso della unitarietà delle singole statuizioni in ordine ai versamenti delle somme dovute - Legittimità - Conseguenze - Lacunosità della disposizione - Insussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 46 del 7 maggio 2009.

*La disposizione dell'art. 9 bis della Legge n. 289/2002, nella quale non può ravvisarsi alcun vuoto normativo tale da legittimare l'applicazione analogica o estensiva di altre disposizioni della stessa legge, è da interpretarsi nel senso che pone un nesso diretto e consequenziale tra l'obbligazione principale di versare le somme dovute entro la data del 16 aprile 2003 – stabilita anche come condizione per fruire dell'esenzione dal pagamento delle sanzioni – e la fissazione di precise scadenze entro le quali versare le somme eccedenti i limiti stabiliti (euro 3.000 per le persone fisiche e euro 6.000 per le persone giuridiche), donde la conseguenza che il mancato pagamento di tutte o parte delle somme alle indicate scadenze produce il mancato rispetto del primo termine e legittima l'eventuale provvedimento di diniego del condono.*

**CONDONO “tombale” - Art. 9 della Legge n. 289/2002 - Crediti e rimborsi richiesti - Accertamento e controllo dell'Ufficio - Legittimità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: M. Ancona – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 94 del 20 luglio 2009.

*Il c.d. condono “tombale” impedisce all'Amministrazione di contestare materia imponibile non dichiarata, non inibendo però accertamenti e controlli diretti a dimostrare l'inesistenza di crediti fiscali del contribuente, incombendo, peraltro, al contribuente stesso l'onere di provare il possesso dei presupposti che possano legittimare la richiesta di riconoscimento del credito.*

**CONDONO - Art. 9 della Legge n. 289/02 - Nullità dell'atto impositivo - Sussistenza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Samarelli). Sent. n. 22 del 20 aprile 2009.

*Un atto impositivo emanato in relazione a periodi di imposta definiti tramite condono è da ritenersi nullo perché, stante la preclusione di cui all'art. 9, comma 10 della Legge n. 289 del 2002, è viziato da carenza di potere da parte dell'Ufficio che lo ha emesso, anche nel caso in cui l'atto di accertamento sia diretto a negare la sussistenza del diritto di credito esposto in dichiarazione e chiesto a rimborso, fatta salva l'ipotesi in cui la contestazione riguardi un credito originato da fatture per operazioni inesistenti.*



## **DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE**

### **DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Regolamenti adottati dalla Pubblica Amministrazione - Efficacia normativa - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente e Relatore: M. Ancona).  
Sent. n. 88 del 2 luglio 2009.

*Al contrario delle “circolari”, che vincolano solo gli appartenenti all’Amministrazione nei cui confronti vengono emanate, i “regolamenti” adottati dalla Pubblica amministrazione hanno efficacia normativa, in quanto espressione di potestà normativa secondaria e, pertanto, carattere generale, astratto e vincolante per la generalità dei soggetti.*

### **DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Istituto della compensazione - Applicabilità - Criteri.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L’Abbate – Relatore:  
Dima). Sent. n. 12 del 16 gennaio 2009.

*È ammissibile la compensazione del debito verso l’Erario con il credito del contribuente certo, liquido ed esigibile; non è dato, infatti, rinvenire nell’ordinamento vigente nessuna preclusione rispetto a tale modo di estinzione dell’obbligazione tributaria, né alla relativa operatività l’A.F. può opporre impedimenti concernenti aspetti amministrativi.*

### **DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Istituto della compensazione - Irritualità nell’esercizio del diritto di credito - Conseguenze - Fattispecie.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L’Abbate – Relatore:  
Dima). Sent. n. 165 del 18 dicembre 2009.

*Non ricorre un’ipotesi di omesso o tardivo versamento d’imposta nel*

*caso in cui il contribuente, in presenza di un provvedimento di sospensione del rimborso di imposta da lui richiesto e ancor prima della formale revoca di detta richiesta, provveda a compensare con detto credito il suo debito tributario. Tale comportamento, se pur abnorme rispetto alle prestabilite procedure di rimborso e/o di compensazione, non è tuttavia sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 sotto l'aspetto del tardivo pagamento dell'imposta.*

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE -  
Dichiarazione dei redditi - Fonte dell'obbligazione tributaria - Non è tale - Dichiarazione di scienza - Emendabilità - Sussiste.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Samarelli). Sent. n. 4 del 2 febbraio 2009.

*In un sistema improntato ai principi di buona fede e tutela dell'affidamento la dichiarazione dei redditi non costituisce fonte dell'obbligazione ma rappresenta esternazione di scienza che non preclude al contribuente, anche in conformità al principio costituzionale della capacità contributiva, la dimostrazione con le forme e nei termini previsti dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/73 dell'inesistenza anche parziale del presupposto dell'imposta erroneamente dichiarata.*

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE -  
Principio di legalità - Necessità di una previsione espressa - Casi non previsti - Illegittimità della sanzione.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Ingusci – Relatore: Di-ma). Sent. n. 127 del 25 settembre 2009.

*Al contribuente che abbia richiesto ed ottenuto il rimborso di un credito d'imposta riveniente da annualità diverse (dal credito maturato nell'anno: art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972) non può essere irrogata la sanzione prevista dall'art. 13 primo e secondo comma del D.Lgs. n. 471/97 equiparando detto rimborso anticipato ad un tardivo pagamento; a ciò è di ostacolo il principio di legalità in forza del quale non*

*possono essere irrogate sanzioni se non nei casi espressamente previsti dalla legge.*

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Rimborsi - Indebito oggettivo - Pagamenti effettuati in contrasto con il diritto comunitario o in virtù di norme dichiarate incostituzionali - Differenza rispetto all'erroneo pagamento - Non sussiste - Disciplina ordinaria prevista dalle singole leggi di imposta - Applicabilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente e Relatore: L. Forleo). Sent. n. 107, parte II, del 15 settembre 2009.

*La disciplina stabilita dalle singole leggi di imposta per il rimborso di tributi è da ritenersi applicabile in tutte le ipotesi, senza che possa distinguersi tra pagamento erroneo e pagamento avvenuto in contrasto con il diritto comunitario, ovvero pagamento di tributi in conformità a norme dichiarate successivamente incostituzionali.*

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Rimborsi - Ripetizione di indebito - Applicabilità della disciplina di diritto comune - Non sussiste - Regime speciale previsto dalle singole leggi di imposta - Applicabilità.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente e Relatore: L. Forleo). Sent. n. 107, parte I, del 15 settembre 2009.

*Non è applicabile la disciplina di diritto comune per la ripetizione dell'indebito pagamento di tributi, poiché nell'ordinamento tributario vi-ge un regime speciale basato sull'istanza di parte da presentare, a pena di decadenza, nel termine previsto dalle singole leggi di imposta.*

## CONTRIBUTI DOTTRINALI

### Verso il codice tributario?

PROF. GIANNI MARONGIU  
Ordinario di Diritto Tributario  
nell'Università degli Studi di Genova

Nel luglio del 2010 cade l'anniversario dei primi dieci anni di vita dello "Statuto dei diritti del contribuente", la cui vigenza e la cui operatività possono apprezzare coloro che ancora ricordano le difficoltà enormi, scientemente e artatamente fraposte da più parti alla sua approvazione.

Il progetto incontrò difficoltà sempre maggiori quanto più, dal 1996, entrò in una fase decisiva, con la presentazione al Senato (18 settembre 1996) dello schema di legge approvato dal Consiglio dei Ministri l'8 agosto 1996.

Ebbene, quando le prospettive di un sollecito varo dello Statuto si fecero concrete, apparve sull'orizzonte una minaccia ancor più sottile e subdola delle dure resistenze in specie burocratiche, il suggerimento di approvarlo con la veste di una legge costituzionale.

Evidente era la trappola ove si consideri che l'"iter" normale di discussione e approvazione è durato quattro anni, dal 1996 al 2000: i tempi si sarebbero raddoppiati e neppure nella tredicesima legislatura lo Statuto avrebbe visto la luce e, molto probabilmente, in una stagione (quali sono stati gli anni dal 2001 al 2005) connotata dall'uso e dall'abuso dei condoni, l'antitesi dei principi costituzionali, esso sarebbe stato definitivamente affossato.

Al riguardo è, quindi, opportuno spendere qualche ulteriore parola perché, anche a Statuto emanato, qualcuno ha lamentato la mancata adozione di una legge costituzionale e ha denunciato questa scelta come un limite foriero del suo immaginabile, e da qualcuno fosse auspicato, fallimento.

Un autorevole quotidiano economico scrisse: "Lo Statuto nonostante prenda di contenere principi generali dell'ordinamento tributario, come pomposamente si legge nel suo art. 1, continua a manifestare i suoi limiti" ... "Limiti che non si sarebbero manifestati se anziché approvare una legge purchessia, si fosse seguito il suggerimento di adottare una legge costituzionale".

Una legge purchessia? Era da più di due lustri che si susseguivano i progetti ma nessuno era mai arrivato in porto perché lo Statuto incontrava fortis-



sime, seppure sotterranee, resistenze, anche perché esso, in un mondo popolato da frettolosi decreti-legge, era un apprezzabile spezzone di diritto tributario parlamentare.

L'Europa giuridica avrebbe riso e avrebbe tratto amare conclusioni sull'affidabilità di un paese nel quale per imporre la motivazione degli atti tributari non basta(va) la Legge del 1990, per imporre il principio di buona fede non basta(va) il codice civile, per introdurre l'interpello non era sufficiente una legge ordinaria: ci voleva una legge "Costituzionale"!

In realtà, e a ben guardare, non era opportuno costituzionalizzare neppure i precetti oggi contenuti negli artt. 3 e 4, perché il divieto assoluto di retroattività e di spiccare decreti legge in materia tributaria avrebbe costretto il legislatore ordinario in un inaccettabile e inopportuno letto di Procuste, esso si contrariò ai principi costituzionali proprio per l'impossibilità di affrontare anche gli effettivi stati di emergenza o di porre rimedio a errori o ingiustizie.

Ma, anche a ritenere di dover riconoscere (in astratto) valenza costituzionale ai precetti contenuti negli artt. 3 e 4, due sarebbero state le alternative certamente rovinose, o rinunciare a tutte le norme successive all'art. 4 o scrivere due Statuti, uno con dignità di legge costituzionale e uno con dignità di legge ordinaria: insomma uno Statuto di serie A e uno di serie B.

È facile immaginare gli ulteriori sorrisi per un vero capolavoro del perpetuo bizantinismo.

Una sola è allora la conclusione: di fronte a norme nuove vale la loro qualificazione formale ma soprattutto l'impegno a studiarle per coglierne tutte le possibili implicazioni.

E lo Statuto è stato studiato perché esso, anche nella sua qualificazione di legge ordinaria recante "principi", "si sta dimostrando, per la sua organicità e, se si vuole, per la sua solennità, un riferimento interpretativo importante nella prassi amministrativa e giurisprudenziale" nonché, si può aggiungere, nella crescita di una consistente e qualificata produzione dottrina.

Insomma l'entrata in vigore dello Statuto ha costretto a riscrivere i manuali e i corsi di diritto tributario e rinnovato radicalmente tutta la produzione scientifica.

Così come, nei decenni trascorsi, la giurisprudenza (anche quella della Corte di Cassazione) ha quotidianamente applicato le norme che, nello Statuto, pongono vincoli al legislatore nazionale (divieto di retroattività e contenimento dell'uso dei decreti legge), ha dato vita e vigore alle norme e ai principi che tutelano la buona fede e l'affidamento, ha garantito l'applicazione dei precetti che disciplinano l'attuazione del rapporto di imposta (motivazione, compensazione, disciplina degli accessi e delle verifiche): per non dire della generalizzazione dell'interpello e del funzionamento del garante del contribuente sulla

cui attività erano state spese parole ironiche e formulate profezie poi smentite da una diversa realtà.

È vero, certamente, che il legislatore lo soffre, tende a svilire e a mortificare lo Statuto ma in ciò sta il segno della sua vitalità se non altro perché è la misura dello scostamento della legislazione dai “buoni e corretti principi” e dà fondo a spessore giuridico, anche in termini di legittimità costituzionale, a doglianze che, altrimenti, rimarrebbero le ennesime giaculatorie.

È significativo che il 1° agosto 2007 la Commissione finanze del Senato, presieduta da Giorgio Benvenuto, abbia votato, all’unanimità, una mozione affinché, nella predisposizione della Finanziaria 2008, “Governo e Parlamento rispettino soprattutto l’intero art. 3 dello Statuto”.

Chi scrive confida per altro che lo Statuto possa trovare una sua operatività su un fronte diverso e ben più ampio e ancora più incisivo nella concreta realtà.

Tutti ricordano che, nel 2003, fu approvata una legge delega che avrebbe dovuto realizzare una riforma generale del sistema tributario italiano.

La delega fu, allora, portata a compimento solo in modesta parte ma il ricordarla, oggi, può avere un significato, considerato che nuovamente si sente parlare di “riforma del fisco”.

Ebbene l’art. 1 di quella legge delega sanciva che il sistema fiscale avrebbe dovuto essere ordinato in un unico codice e l’art. 2, sotto la rubrica codificazione, stabiliva che il codice avrebbe dovuto ripartirsi in una parte generale e in una parte speciale.

E quei principi direttivi, che vale la pena di ricordare, erano i seguenti:

- a) rispetto dei principi costituzionali di legalità e capacità contributiva e uguaglianza;
- b) adeguamento ai principi fondamentali dell’ordinamento comunitario;
- c) rispetto dei principi di chiarezza, semplicità, conoscibilità ed irretroattività;
- d) divieto di doppia imposizione giuridica;
- e) divieto di applicazione analogica delle norme sostanziali;
- f) tutela dell’affidamento e della buona fede;
- g) disciplina, unitaria per tutte le imposte, del soggetto passivo, dell’obbligazione fiscale, delle sanzioni e del processo;
- h) minimizzazione del carico di adempimento sul contribuente;
- i) riconducibilità della sanzione al soggetto che ha tratto il beneficio della violazione fiscale;
- l) applicazione della sanzione penale solo ai casi di frode e grave danno per l’erario.

Senza entrare nel merito dei singoli principi enunciati nella norma menzionata, occorre dire che l’idea di un codice tributario, quale “contenitore” del

complesso normativo che usiamo designare come “sistema tributario”, sarebbe un approdo felice, ancorché assai tardivo, per il legislatore italiano. Felicissimo se si considera che esso si propone di realizzare la disciplina unitaria della “parte generale” del sistema, per tale dovendosi intendere l’intera fase applicativa del tributo, dalla dichiarazione alla tutela giurisdizionale, passando per l’accertamento, la riscossione, l’irrogazione di sanzioni, le cautele del credito fiscale, la formalizzazione dei diritti e doveri del contribuente e dell’Autorità fiscale.

I principali e più “civili” Paesi del mondo dispongono, da tempo, di uno strumento codicistico. In Italia se ne parla dai tempi degli studi di Ezio Vanoni (1937-1938) ma sempre con magrissimi risultati. È auspicabile, perciò, che la delega del 2003 sia ripresa e, in specie, che l’opera di codificazione sia concepita come lavoro da demandarsi alle energie migliori del nostro Paese nel campo della teoria e della pratica del diritto tributario: in questo senso si stanno muovendo tutti i professori di diritto tributario sotto la guida del prof. Victor Uckmar.

Un codice della parte generale dell’ordinamento tributario avrebbe benefici effetti su più versanti.

In primis darebbe maggiore certezza soprattutto agli investitori stranieri che hanno abbandonato l’Italia non per il peso dei tributi (la pressione fiscale è pressoché equivalente in Francia e in Germania) ma per la inaffidabilità delle nostre scelte fiscali e per la continua mutevolezza.

In secondo luogo, faciliterebbe, rendendoli ripetitivi nel tempo, gli adempimenti di tutti i contribuenti e quindi li renderebbe meno onerosi diminuendo il costo dell’obbedienza fiscale (calcolata in una percentuale pari al 10-12 per cento del tributo pagato).

In sintesi il codice fiscale costituirebbe, oggi, la più importante e vantaggiosa riforma fiscale a “costo zero”.

È stato promesso da anni. Si confida che esso possa trovare attuazione nella preannunciata e reclamizzata “riforma del fisco”.

## **Emergenze ambientali e imposizione**

PROF. AVV. ANTONIO URICCHIO

Preside della II Facoltà di Giurisprudenza di Bari, sede di Taranto  
Ordinario di Diritto Tributario

### **Sommario:**

1. Strumenti fiscali e emergenze ambientali: inquadramento della problematica
2. Dai principi comunitari "chi inquina paga" e di prevenzione ai tributi ambientali
3. Il fenomeno del traffico internazionale di rifiuti nella prospettiva dell'imposizione. Ipotesi di introduzione di un tributo speciale sul traffico transfrontaliero dei rifiuti

### **1. Strumenti fiscali e emergenze ambientali: inquadramento della problematica**

Nella ricerca e sperimentazione di nuovi modelli di prelievo, il legislatore deve necessariamente tenere conto delle profonde trasformazioni intervenute nelle modalità di produzione della ricchezza e più in generale dell'intero contesto socio economico, non potendo restare indifferente rispetto alle emergenze ambientali che il modello di sviluppo industriale ha prodotto. Cambiamenti climatici, inquinamento dei mari, dell'aria, del suolo e del sottosuolo, progressiva riduzione delle risorse naturali, traffici illeciti di rifiuti, incremento dei tumori provocati da alimentazione non sicura e dalla diffusione di sostanze cancerogene appaiono, infatti, disastri ambientali rispetto ai quali occorre intervenire con tutti gli strumenti possibili, compresi quelli di carattere tributario. L'esportazione delle emergenze ambientali in paesi ancora non interessati all'intensificazione induce a ritenere indifferibile l'adozione di scelte condivise da parte di tutti gli Stati del mondo, sia ricchi, che poveri, non potendo dare risposte locali a problemi globali.

Se fondamentale appare la definizione di programmi integrati di intervento all'interno dei quali adottare, accanto a limiti, divieti, controlli (c.d. politica del command and control), incentivi, anche misure di "fiscalità verde" su scala mondiale o quanto meno da parte di comunità di Stati (vedi Unione europea), non possono nemmeno escludersi interventi da parte degli Stati nazionali o dei governi regionali e locali nella materia tributaria. Gli orizzonti della materia ambientale appaiono, infatti, così compositi e complessi che anche procedendo con piccoli passi possono essere raggiunti traguardi importanti, nel breve, medio e lungo termine. Ne deriva che tributi ambientali, anche minori, possono comunque concorrere a contrastare guasti ambientali o il consumo di risorse naturali scarse (petrolio, gas, altri prodotti energetici non rin-

novabili, acqua, ecc.), e, assicurando comunque un gettito che può comunque essere impiegato a fini ambientali proprio per rimuovere o attenuare i danni prodotti o per prevenirne di altri. Come evidenziato in numerosi documenti della Commissione europea (per tutti il libro bianco Delors), “per sollecitare la modifica dei comportamenti dei produttori e dei consumatori in senso favorevole all’ambiente, gioca un ruolo cruciale e si potrebbe dire dirimente, la fiscalità ecologica, la quale rappresenta, a ben vedere, lo strumento più efficace rimasto in capo agli stati nazionali per orientare il mercato verso nuovi, più efficienti e concorrenziali, modelli di produzione”. Essa, infatti, consente, attraverso l’internalizzazione dei costi ambientali nei prezzi di mercato, di ridurre l’entità dell’inquinamento prodotto (con conseguente riduzione dei costi economici) correggendo, altresì, le distorsioni esistenti sul mercato per l’uso eccessivo delle risorse naturali, nonché le distorsioni della concorrenza derivanti dagli indebiti vantaggi competitivi dell’inquinamento per le aziende che producono senza sopportare costi per impedire l’inquinamento.

In questa prospettiva, il tributo ambientale, pur non dismettendo il proprio fine “fiscale” di procurare entrate (utilizzabili peraltro anche per fini ambientali), appare ispirato da valori che ne orientano la disciplina (tutela dell’ambiente, della salute, del paesaggio), perseguendo anche fini extrafiscali di promozione di comportamenti o processi produttivi ecocompatibili o di disincentivazione di produzioni inquinanti o di consumo di risorse scarse ovvero addossando su chi inquina i costi delle azioni di eliminazione dei danni all’ambiente, di bonifica e ripristino dei siti inquinati.

Alla luce di quanto osservato affiora la distinzione tra tributi ambientali in senso stretto e tributi ambientali in senso lato (o meglio con funzione ambientale), peraltro tracciata dalla Commissione europea. Nei primi, la fattispecie imponibile è costituita da un’unità fisica (o un suo sostituto o derivato) di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull’ambiente quando è usato o rilasciato. Nei secondi, l’ambiente, inteso come valore, bene, diritto e fine, si colloca all’esterno della fattispecie, rilevando quindi su un piano extrafiscale.

Resta fermo che, nel caso di imposte ambientali in senso stretto, la produzione, il consumo, l’attività inquinante o la risorsa naturale scarsa assunte come fattispecie imponibili dovranno denotare capacità contributiva non potendo comunque venire meno il presidio costituzionale posto dall’art. 53 della Costituzione, nonostante la riconducibilità della tutela ambientale ad altri principi costituzionali (in primis art. 32 avente ad oggetto la tutela della salute). A maggior ragione poi le imposte con finalità ambientali assumeranno come fattispecie imponibili tradizionali indici di capacità contributiva pur se sorrette da una destinazione ambientale. A sua volta, poi, l’effetto inquinante

del prodotto o dell'attività sottoposta a tassazione potrà assurgere a propria volta al ruolo di parametro di commisurazione dell'imposta. La base imponibile potrebbe essere così determinata non solo sulla base del valore economico del bene prodotto o consumato (come per le comuni accise) ma dell'effetto inquinante generato.

Su un piano economico, viene poi tracciata la distinzione (che in qualche misura ricalca quella appena richiamata) tra tributi ambientali redistributori o incentivanti; i primi hanno lo scopo di finanziare interventi di salvaguardia ambientale e di disinquinamento, addossando i costi sugli inquinatori utenti; i secondi colpendo attività inquinanti intendono indurre gli inquinatori a ridurre le attività nocive, magari investendo in innovazione e in tecnologie pulite. In ogni caso, appare evidente come l'utilizzo di strumenti di carattere fiscale nell'ambito di politiche ambientali, sia in senso impositivo che agevolativo, appare comunque idoneo a produrre conseguenze positive in funzione del sistema dei valori ad esse sottesi pur se graduabili sul piano dell'efficacia.

## **2. Dai principi comunitari “chi inquina paga” e di prevenzione ai tributi ambientali**

In ambito comunitario, nell'intento di contenere i danni ambientali e addossare gli effetti dannosi collegate a condotte inquinanti su chi le pone in essere è stato da tempo introdotto il principio “chi inquina paga” in qualche modo inteso anche come fondamento dell'imposizione ambientale. In forza di tale principio l'attività imprenditoriale viene responsabilizzata attraverso l'accollo, in capo allo stesso autore, degli oneri collettivi relativi a interventi di disinquinamento di situazioni di degrado ambientale. L'azione inquinante si traduce così in un costo aziendale, tanto più elevato, quanto maggiore è il danno producibile. Espresso, per la prima volta, dalla Dichiarazione sull'ambiente umano, approvata il 16 giugno 1972 dai Capi delle centodieci delegazioni partecipanti alla Conferenza dell'ONU tenutasi a Stoccolma, il principio del “*chi inquina paga*” ha ispirato l'evoluzione della disciplina comunitaria in materia ambientale, legittimando strumenti riparatori- risarcitori e prelievi sia extratributari che tributari commisurati agli effetti dell'inquinamento prodotto o agli esborsi da sopportarne per eliminare i predetti effetti. Nel Programma d'azione per la protezione dell'ambiente del 17 aprile 1973, la Commissione europea, ha stabilito che “*qualsiasi spesa connessa alla prevenzione e all'eliminazione delle alterazioni ambientali è a carico del responsabile*”, introducendo una sorta di responsabilità oggettiva a carico di chi ha il controllo dell'attività all'origine del danno. Con la firma, nel 1992, da parte degli stati membri e l'entrata in vigore il primo novembre del 1993 del Trattato di Maastricht sull'unione europea, e successivamente del Trattato di Amsterdam,

la protezione ambientale venne elevata a politica dell'UE, riconoscendole un ruolo integrato con le altre politiche ed addirittura prioritario. Il Trattato modifica sostanzialmente il titolo VII dell'Atto unico europeo, introdotto solamente cinque anni prima, e gli articoli 2 e 3, ma in generale apporta modifiche a tutte le disposizioni in materia di tutela ambientale. Il titolo VII dell'Atto unico europeo, attualmente titolo XIX, è stato modificato ed ampliato proprio con l'entrata in vigore del Trattato di Maastricht e con l'entrata in vigore, il 1° maggio 1999, del successivo Trattato di Amsterdam. Nel'Atto Unico europeo, al Trattato è inserito un apposito titolo denominato Ambiente, in cui si disciplina la politica comunitaria in tale settore, fissando, insieme al principio di sussidiarietà, gli obiettivi della salvaguardia, della protezione e del miglioramento dell'ambiente, della protezione della salute umana dell'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali. Nel tentativo di perseguire i richiamati obiettivi, il principio "*chi inquina paga*" viene raccordato con quello "*la prevenzione paga*", che anticipa la tutela promuovendo sviluppo di tecnologie pulite ed il risparmio di risorse scarse ed energia. Il collegamento tra i due principi non è peraltro casuale; il principio «chi inquina paga» opera, infatti, come strumento per "finanziare" (attraverso l'individuazione del soggetto su cui deve gravare l'onere economico) non solo le misure riparatorie o ripristinatorie ma anche quelle precauzionali e di tutela preventiva. Nel trattato di Lisbona, entrato in vigore il 1 dicembre 2009, viene compiuto un ulteriore passo in avanti, esprimendo a chiare lettere il principio dello sviluppo sostenibile dell'Europa nel quadro di un elevato livello di tutela e miglioramento qualitativo dell'ambiente. Particolare attenzione deve essere riservata all'art. 191 del Trattato in forza del quale "la politica dell'Unione in materia ambientale contribuisce a perseguire i seguenti obiettivi: a) salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente, b) protezione della salute umana, c) utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, d) promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale e, in particolare, a combattere i cambiamenti climatici". Nella stessa disposizione trovano una felice sintesi i principi che hanno accompagnato l'evoluzione della normativa comunitaria in materia ambientale quali quelli della precauzione, dell'azione preventiva, del principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, e del principio «chi inquina paga».

Nonostante l'impegno delle istituzioni comunitarie, non si è comunque giunti all'istituzione di tributi ambientali di carattere comunitario, pur se non mancano proposte e nonostante alcune modifiche apportate soprattutto alla disciplina delle accise. I principi comunitari richiamati hanno, tuttavia, sorretto e orientato la politica in materia di fiscalità ambientale da parte degli



Stati membri i quali hanno fatto ampio ricorso sia a tributi ambientali (in senso stretto e in senso ampio) sia a ecoincentivi. Pur nella profonda diversità delle esperienze dei diversi Stati è utile ricordare che, comuni appaiono alcune forme di prelievo, storicamente consolidate, aventi un qualche effetto ambientale, sia pure indiretto (si pensi soprattutto alla tassazione dei rifiuti solidi urbani di origine non industriale – tra tassa e tariffa – o a tributi che colpiscono talune produzioni e/o immissioni inquinanti come l’anidride solforosa o gli ossidi di azoto). In Italia, invece, fatta eccezione di qualche canone (si pensi a quello per il disinquinamento delle acque) o tributo paracommutativo (la già ricordata TARSU/TIA) il ricorso a tali forme di prelievo non è ancora diffuso; solo l’imposta sul conferimento in discarica dei rifiuti viene comunemente definita ecotassa avendo una marcata caratterizzazione in senso ambientale sia con riguardo alla fattispecie imponibile che alla destinazione di parte del gettito.

Altri tributi, pure introdotti hanno avuto vita breve come ad esempio l’imposta sui sacchetti in plastica o il contributo sul riciclaggio del polietilene vergine, entrambi soppressi a seguito della previsione dell’obbligo di conferimento nel consorzio obbligatorio per il riciclaggio dei beni in polietilene o la stessa carbon tax.

Altri ancora, per quanto istituiti, hanno avuto vita difficile come l’imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, introdotta in favore delle Regioni ma praticamente disapplicata e persino i tributi sardi sul turismo, quali quella sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case, dell’imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico l’imposta sull’attracco di imbarcazioni da diporto e aeromobili sono state dichiarate illegittime rispettivamente dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Giustizia.

Come efficacemente evidenziato, di fronte ad alcuni tributi che si distinguono per le novità strutturali e per la particolare attenzione ai problemi dell’ambiente, sta un sistema fiscale che nel suo complesso non riconosce come importante la questione ambientale, relegando la stessa tutela dell’ambiente (e cioè l’evoluzione extrafiscale del tributo) ad un ruolo meramente secondario ed eventuale, ma centrale nelle scelte in tema di fiscalità”.

Più significative le esperienze di altri Paesi europei come ad esempio la Spagna (dove trovano applicazione sia su base nazionale che locale una cinquantina di tributi ecologici) e i Paesi scandinavi (soprattutto Svezia e Finlandia che hanno da tempo introdotto una sorta di accisa verde per contrastare le emissioni nocive di Co<sub>2</sub>). Allo studio da parte del governo olandese è il progetto di istituzione di un’imposta sui chilometri percorsi dalle autovetture la cui misurazione dovrebbe avere luogo attraverso GPS. Deludente invece l’esperienza della Francia dove è stata dichiarata l’illegittimità costituzionale

dell'imposta sul consumo di tutte le sostanze fossili (carbone, petrolio, gas, gpl) che avrebbe dovuto trovare applicazione già a partire dal 2010 nei confronti di imprese e famiglie.

### **3. Il fenomeno del traffico internazionale di rifiuti nella prospettiva dell'imposizione**

Come è noto, il traffico transfrontaliero dei rifiuti costituisce una delle principali emergenze ambientali la cui rilevanza si impone all'attenzione anche in considerazioni del fenomeno dagli innumerevoli riflessi economici, sociali e giuridici. Nella prospettiva fiscale, è utile interrogarsi soprattutto se le cessioni, lecite o illecite, dei rifiuti sia in ambito interno sia transnazionale possano essere assoggettate all'imposta sul valore aggiunto e ai tributi doganali. Occorre, inoltre, chiedersi se tale fenomeno, per le sue proporzioni e per le conseguenze che determina in ordine alla salvaguardia dell'ambiente e della salute, possa meritare l'applicazione di nuove forme di prelievo di natura contributiva (dovute in relazione alle manifestazioni di ricchezza che tale traffico è in grado di esprimere) o paracommutativa (dovute con riguardo al finanziamento dei servizi di controllo o di contrasto di tale fenomeno). Appare evidente che qualsivoglia nuova forma di imposizione presuppone scelte di carattere condiviso nella comunità internazionale ed europea, sia per il carattere globale del fenomeno, sia per impedire l'utilizzo di tecniche elusive o evasive. L'adozione di modelli condivisi di tributi in ambito internazionale e comunitario consentirebbe, peraltro, la definizione di criteri di collegamento uniformi e di delimitazione della sovranità impositiva dei diversi Stati anche su base convenzionale. È utile comunque ricordare che, in ambito comunitario, qualunque forma di prelievo immaginata deve essere comunque conforme e rispettosa dei principi e delle libertà previste nel Trattato ed in particolare di quelli della libera circolazione delle merci e di non discriminazione.

A ciò va aggiunto che, sia con riguardo ai tributi già esistenti e da tempo sperimentati (Iva e dazi doganali), sia con riguardo a tributi di nuova istituzione, i traffici leciti e quelli illeciti sono imponibili nella stessa misura, avendo da tempo normativa e giurisprudenza tributaria evidenziato come la dimensione lecita o illecita dell'attività svolta resta esterna rispetto alla fattispecie imponibile. Conseguentemente, sia ai fini Iva che ai fini doganali (ma ciò varrebbe anche per nuovi tributi), ciò che rileva è la ricorrenza dei requisiti (soggettivi, oggettivi e territoriali) più che il carattere lecito o illecito del traffico posto in essere. Più precisamente, la Corte di Giustizia delle Comunità europee, con sentenza del 29 giugno 1999, n. 158/98, ha stabilito che i proventi derivanti da cessioni di beni e da prestazioni di servizi costituenti illecito sono imponibili, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ove ricadenti nella

relativa sfera applicativa (nel caso specifico, veniva sancita l'imponibilità della messa a disposizione di un banco per la vendita di stupefacenti). È stato, infatti, ritenuto che il principio della neutralità fiscale, che informa l'intera disciplina comunitaria dell'Iva, non consente alcuna discriminazione tra attività lecite e illecite. In caso contrario le operazioni da attività illecite, non scontando alcun prelievo, sarebbero avvantaggiate in spregio ai principi della concorrenza all'interno degli Stati dell'Unione europea.

Ai fini doganali, poi, il sorgere dell'obbligazione doganale non è impedita dal verificarsi di situazioni di illecito. In forza degli art. 202 e seguenti del codice doganale comunitario, nel caso di irregolare introduzione di merci soggette a dazi nel territorio doganale UE e di irregolare introduzione nel territorio di merci da zona franca o deposito franco, l'obbligazione sorge all'atto dell'introduzione; nel caso di sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione. Configurano poi sottrazione al controllo anche ogni dichiarazione in dogana o presentazione di documenti per il visto in dogana, quando tali comportamenti comportano l'erronea attribuzione alla merce dello status di merce comunitaria (art. 865, disp. att.). Soggetto dell'obbligazione è chi procede alla sottrazione, ma anche coloro che colpevolmente acquisiscano o detengano la merce. Il debitore in questi casi è la persona che era tenuta al rispetto degli obblighi in questione (art. 204).

Va peraltro osservato che l'attività di accertamento ai fini tributari può rilevarsi particolarmente preziosa nella repressione dei traffici illeciti di rifiuti, consentendo interventi di carattere repressivo o sanzionatorio non solo ai fini fiscali. Ciò premesso, appare del tutto evidente come la definizione di regole condivise in materia e l'intensificazione della cooperazione internazionale tra le autorità fiscali dei diversi Stati dell'Unione europea (ovvero di tutta la Comunità internazionale) appaiono essenziali condizioni nella prospettiva di una più efficiente azione di contrasto dei fenomeni in esame e di una maggiore salvaguardia dell'ambiente e della salute.

La dimensione e la rilevanza economica del traffico transfrontaliero dei rifiuti hanno da tempo indotto la dottrina tributaristica a immaginare nuove possibili forme di prelievo insistenti sulla ricchezza espressa da tali operazioni e comunque aventi una spiccata finalità ambientale

Sebbene al momento si tratta di proposte ancora fantasiose, non può sfuggire che altri ordinamenti (come ad esempi la Germania) hanno già sperimentato modelli impositivi destinati a finanziare, attraverso un fondo di solidarietà, i costi per contrastare i traffici illeciti di rifiuti. Secondo la disciplina introdotta nel 1994, "al fine di coprire le prestazioni e le spese amministrative del fondo di solidarietà, i notificatori ai sensi del regolamento comunitario n. 259/1993 (c.d. Basilea) sono tenuti a versare contributi a questo fondo in

una misura che tiene conto del tipo e della quantità dei rifiuti da trasferire “La disciplina introdotta in Germania prevede, tuttavia, la restituzione delle somme versate alla fine di un periodo di tre anni qualora l’ammontare del fondo non sia risultato insufficiente a coprire le spese per cui è stato istituito.

Prescindendo da tale esperienza (che pure ha sollevato non pochi problemi sotto il profilo applicativo e della compatibilità con i principi del Trattato in ordine alla libera circolazione delle merci) è di tutta evidenza come i costi sempre più ingenti impiegati per controllare, contrastare e reprimere il fenomeno del traffico transfrontaliero dei rifiuti debbano essere coperti attraverso la fiscalità generale ovvero attraverso tributi di natura paracommutativo. È di tutta evidenza come la scelta del modello di finanziamento condiziona quella delle figure impositive da adottare. Se il ricorso al finanziamento tramite imposte (attualmente in larga parte predominante) si riannoda alla qualificazione della tutela dell’ambiente come servizio indivisibile, riguardando indistintamente l’intera collettività, appare chiaro come il finanziamento mediante tasse o contributi esalta il collegamento tra la condotta eco disdicevole (il traffico dei rifiuti) e il prelievo destinato a finanziarne l’accertamento e il contrasto. La forte connotazione ambientale che caratterizzerebbe tale forma di tributo trova una giustificazione nella relazione tra tributo e impiego delle risorse acquisite in forza della sua applicazione (quasi una sorta di tributo paracommutativo di scopo).

È di tutta evidenza che l’introduzione di tali strumenti impositivi dovrebbe avvenire mediante regolamento o direttiva comunitaria sia al fine di rendere omogenea o addirittura uniforme la disciplina in tutti gli Stati membri ma soprattutto al fine di sgombrare ogni dubbio sulla sua compatibilità comunitaria.

## Certezza del diritto ed oscillazioni della Corte di Cassazione

DOTT. MARIO CICALA  
Consigliere della Corte di Cassazione

### Sommario:

1. Premessa
2. Imposte dirette: le controversie fra sostituto e sostituito
3. Classamento catastale e poteri dei Comuni
4. Ma l'imprenditore cessionario o committente può chiedere all'Amministrazione il rimborso dell'IVA indebitamente versata?

### 1. Premessa

È agevole constatare come la giurisprudenza della Corte di Cassazione abbia assunto negli ultimi anni un ruolo sempre più incisivo e dinamico nella formazione del "diritto vivente", su cui debbono regolare le loro azioni gli operatori giuridici.

Questo dinamismo determina inconvenienti pratici di non lieve peso che incidono sulla "certezza del diritto".

Il quadro di riferimento cui i singoli possono richiamarsi per indirizzare la propria condotta è in continuo incessante mutamento, in un quadro talvolta di vera e propria confusione; essendo tutt'altro che raro che su questioni di considerevole rilievo pratico oscilli la stessa Corte di Cassazione che pur dovrebbe garantire "l'esatta osservanza e l'uniforme applicazione della legge" e "l'unità del diritto oggettivo dello Stato" (art. 65 della legge sull'ordinamento giudiziario n. 12/1941).

Gli effetti destabilizzanti sono ancor maggiori rispetto a quelli che determina una rapida evoluzione del diritto in via legislativa.

Le leggi infatti dispongono solo per l'avvenire e dunque almeno in teoria un diligente lettore della Gazzetta Ufficiale può regolarsi sulla base della legislazione vigente.

Invece, nella loro sentenze i giudici non dicono "da domani il diritto sarà così"; affermano invece "il diritto è così da anni" e quindi applicano il "nuovo" principio da essi elaborato anche ai rapporti sorti prima del mutamento di indirizzo giurisprudenziale. Per cui chi abbia regolato le proprie scelte sulla base di determinati presupposti di diritto si trova improvvisamente spiazzato e tende ad attribuire questa sua difficoltà all'insipienza dei giuristi di professione da cui sia stato assistito.

Gli esempi che si possono formulare sono numerosi, ci limitiamo a pro-

spettare alcuni esempi nell'ambito del diritto tributario, di cui questa rivista si occupa.

## **2. Imposte dirette: le controversie fra sostituto e sostituito**

Due recenti pronunce delle Sezioni Unite civili della Cassazione entrambe depositate il 26 giugno 2009 (numeri 15031 e 15042) ed entrambe motivate in forma ampia e persuasiva risolvono in termini diametralmente opposti il problema della giurisdizione competente a decidere la controversia fra sostituto e sostituito d'imposta, cioè fra il dipendente che lamenta di aver subito trattenute fiscali superiori al dovuto e il datore di lavoro che invece asserisca di aver operato secondo legge. In particolare la sentenza 15042 ribadisce il tradizionale orientamento secondo cui la controversia deve essere portata avanti al giudice tributario mentre la 15031 innova; e indica la competenza del tribunale ordinario.

E il difensore tecnico non sa più che pesci prendere, esposto al pericolo di dover esibire al cliente una sentenza che boccia la sua difesa come improvvida perché rivolta ad un giudice carente di giurisdizione.

Per il futuro forse il professionista può trarre lumi dalla successiva sentenza n. 1626 del 27 gennaio 2010, che (sia pur solo in un "obiter dictum") ha ribadito l'indirizzo "innovativo" contenuto nella sentenza 15031/2009 affermando che la controversia promossa dal sostituito d'imposta, nei confronti del sostituto ai fini delle imposte dirette, per pretendere il pagamento (anche) di quella parte del suo credito che (come nel caso) il sostituto "abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta", è devoluta alla giurisdizione del giudice ordinario.

Sembrerebbe dunque superato l'orientamento tradizionale ancora affermato nell'ordinanza n. 15047 del 26 giugno 2009 (e dalla sentenza n. 9940 del 29 aprile 2009) secondo cui la controversia promossa dal sostituto d'imposta, nei confronti del sostituito, per chiedere il rimborso delle somme versate all'erario a titolo di maggior IRPEF i dovuta su quanto percepito dal sostituito (nel caso di specie a titolo di pensione erogata dal fondo pensioni IBM) è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario perché involge "un'indagine sulla legittimità di detta ritenuta" che non integra "una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comportante una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, evitando così un possibile potenziale contrasto di giudicati".

E coloro che ubbidendo alla Cassazione (di allora) hanno fatto ricorso alle commissioni tributarie dovranno spiegare ai loro scettici clienti di non essere incorsi in un marchiano errore.

### **3. Classamento catastale e poteri dei Comuni**

Una recente sentenza delle Sezioni Unite (n. 675 del 19 gennaio 2010) ha ribadito che le questioni di merito e di valutazione dell'atto di classamento, nonché della rendita catastale devono essere fatte valere dal contribuente destinatario dei relativi provvedimenti avanti al giudice tributario, ed in contraddittorio con il (solo) Ufficio provinciale dell'Agenzia del Territorio; e detti provvedimenti, una volta divenuti definitivi, vincolano non solo il contribuente, ma anche il comune, ente impositore dell'ICI, tenuto (per legge) ad applicare l'imposta sulla base di quella rendita. In questo giudizio, il comune non può essere parte, né intervenire adesivamente poiché tale intervento è incompatibile con la natura impugnatoria del giudizio tributario; che consente l'intervento solo dei soggetti che, in qualità di destinatari dell'atto e parti del rapporto controverso, potrebbero proporre autonoma impugnazione: escludendo quindi la possibilità di interventi a tutela di ogni altro interesse sul quale l'atto può produrre un effetto di pregiudizio a di vantaggio.

Questa affermazione si pone sulla scia di un orientamento pacifico della Corte di Cassazione, non privo di inconvenienti per i Comuni; infatti l'applicazione dell'ICI sui fabbricati avviene sulla base del classamento catastale e del valore dell'immobile determinato attraverso la rendita catastale (art. 5, 2° comma D.Legs. 546/1992). Perciò le entrate del comune a titolo di ICI vengono a dipendere dall'esistenza di un'attività amministrativa di competenza della Agenzia del Territorio. E la giurisprudenza ha finora ritenuto che questa Agenzia costituisce il solo soggetto legittimato a gestire la materia catastale ed il relativo contenzioso, anche quando il contribuente venga a conoscenza del classamento catastale attraverso l'avviso di accertamento comunale sull'Ici. Quindi, se il contribuente intende – come sovente accade – contestare la pretesa del comune impugnando anche l'accatastamento, deve proporre impugnazione nei confronti dell'Agenzia; senza che si crei un litisconsorzio fra Agenzia e comune (cfr. la sentenza della Cassazione n. 1025 del 19 gennaio 2005) ed il comune deve “subire” le decisioni dell'Agenzia (quale, ad esempio, quella di aderire in autotutela alle tesi del contribuente; cfr., sul punto, la sentenza della Cassazione n. 22943 del 7 dicembre 2004; nonché la sentenza n. 13069 del 1° giugno 2006)

Laddove i due contenziosi (catastale ed Ici) diano luogo a processi distinti, soccorrerà poi l'art. 295 del codice di procedura civile (sentenze della Cassazione n. 26380 dell'11 dicembre 2006 e n. 10509 del 18 luglio 2002.); e la controversia relativa all'ICI dovrà essere sospesa in attesa della decisione con giudicato di quella catastale. Senza che il comune abbia titolo ad intervenire nel processo relativo all'accatastamento di un edificio, poiché, da un lato, non è destinatario dell'atto impugnato e, dall'altro, non può essere considerato



nemmeno parte del rapporto tributario controverso, che ha come soggetti l'agenzia del territorio ed il proprietario dell'edificio (sentenze n. 13959 del 28 maggio 2008 della Corte di Cassazione; n. 19 del 10 maggio 2006 e n. 133 del 16 settembre 2005 della Comm. trib. reg. del Lazio).

Fin qui "nihil sub sole novi".

Invece la sentenza 675 del 19 gennaio 2010 è decisamente innovativa nella parte in cui afferma che rientra nella giurisdizione di legittimità del giudice amministrativo il ricorso con cui il comune impugni le operazioni di classificazione ed i provvedimenti conclusivi in materia catastale, per denunciare i vizi tipici previsti dagli art. 2 e segg. Legge 1034 del 1971; pertanto la Corte ha riconosciuto la sussistenza della giurisdizione del giudice amministrativo in ordine al ricorso con cui un comune aveva chiesto al TAR – e contemporaneamente alla Commissione Tributaria provinciale – l'annullamento del provvedimento con cui l'Agenzia del territorio aveva confermato l'esito della dichiarazione DOCFA presentata dalla SEA s.p.a., dalla Alitalia s.p.a., e da altre società private che prevedeva l'inserimento di alcuni loro immobili nel gruppo catastale E (comprendente i beni particolari a destinazione pubblica o di interesse collettivo), sottocategoria E1 (destinazione a stazioni di servizi di trasporti terrestri, marittimi ed aerei), lamentando che in tal modo i beni in questione divenivano esenti da ICI; e sostenendo che si trattava invece di fabbricati adibiti ad attività commerciali e produttive, autonomi rispetto alla stazione aeroportuale, e quindi soggetti ad ICI.

La "svolta" (se non verrà "rimangiata" in successive sentenze) è importante: finora si era ammessa l'impugnazione da parte del comune solo degli atti di carattere generale relativi all'accatastamento e non dei singoli provvedimenti specifici (Cfr. Tar Friuli-Venezia Giulia 20 febbraio 1995, n. 45, in "Foro amm.", 1995, 1052).

L'unico precedente per la 675/2010 è costituito da un cenno (che costituisce – per altro – un "obiter dictum") contenuto nella sentenza delle Sezioni Unite 18756 del 21 agosto 2009 e secondo cui il comune sarebbe legittimato ad impugnare il classamento catastale che pregiudichi il suo diritto a riscuotere l'ICI; tale sentenza, in altre parti ribadisce, però le tralattive affermazioni che escludono il litisconsorzio necessario fra l'Agenzia del territorio ed il Comune, privo di autonoma legittimazione nella causa relativa alla rendita catastale,

L'orientamento giurisprudenziale sopra descritto come finora "vigente" trova (o forse trovava) rispondenza nel sistema normativo che attribuisce bensì al Comune un rilevante insieme di competenze di proposta e di stimolo in materia catastale, senza però riconoscere mai ad esso funzioni di amministrazione attiva (cfr. i commi 335 e 336 dell'art. 1 della Legge 311/2004).

In questo quadro normativo il D.P.C.M. 14 giugno 2007 (attuativo del decentramento delle funzioni catastali ai comuni, ai sensi dell'articolo 1, comma 197, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296), ha al suo art. 3 (relativo a "funzioni e processi catastali gestibili in forma diretta dai Comuni") consentito ai comuni di scegliere fra tre opzioni.

La più comprensiva opzione (così detta opzione di terzo livello) consente al comune di procedere "alla verifica formale, accettazione e registrazione delle dichiarazioni tecniche di aggiornamento del Catasto fabbricati; alla verifica formale, accettazione e registrazione delle dichiarazioni tecniche di aggiornamento geometrico del Catasto terreni; alla verifica formale, accettazione e registrazione delle dichiarazioni di variazione colturale del Catasto terreni; definizione dell'aggiornamento della banca dati catastale, sulla base delle proposte di parte, ovvero sulla base di adempimenti d'ufficio". Ed è possibile sostenere che l'"aggiornamento della banca dati catastale" e la verifica delle dichiarazioni tecniche comportano l'esercizio di funzioni di amministrazione attiva e perciò la per il comune assunzione della veste di (potenziale) parte processuale nella controversia tributaria.

Proprio l'ampia competenza che sarebbe riconosciuta ai Comuni ha indotto la Confedilizia ad impugnare avanti al TAR Lazio questo profilo del D.P.C.M.. Ed il TAR ha accolto il ricorso con sentenza n. 4259 del 6 febbraio 2008 (dep. il 15 maggio 2008) affermando che il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 14 giugno 2007 (decentramento delle funzioni catastali ai comuni, ai sensi dell'articolo 1, comma 197, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296) è illegittimo in quanto contiene disposizioni che travalicano i limiti segnati dalla legge (artt. 65 e 66 del decreto legislativo n. 112 del 1998, come modificati nel 2006), in quanto attribuisca ai Comuni (specialmente nel caso in cui siano in grado di scegliere l'opzione c) indicata nell'art. 3 comma 2) la gestione diretta e completa di alcune funzioni riservate alla Amministrazione dello Stato l'aggiornamento della banca dati del catasto mediante trattazione delle richieste di variazione delle intestazioni e delle richieste di correzione dei dati amministrativi Vengono cioè trasferite ai Comuni un pacchetto di compiti non meramente istruttori o collaborativi rispetto a quelle che restano di competenza statale, ma definitivi ed esclusivi in materia di definizione ed aggiornamento della banca dati catastale anche sulla scorta di iniziative autonome e di adempimenti d'ufficio, che determinano un diretto coinvolgimento dei criteri e modalità di estimo dei singoli immobili, atomizzando in modo affatto unitario la funzione catastale.

La sentenza del TAR è stata però annullata con rinvio dalla sentenza del Consiglio di Stato, sezione IV, 7 aprile 2009, n. 2174, in accoglimento del ricorso dell'ANCI, che lamentava di non essere stata chiamata ad intervenire

nel giudizio avanti al TAR. Il nuovo giudizio di merito sarebbe imminente secondo Italiaoggi del 28 gennaio 2010.

#### **4. Ma l'imprenditore cessionario o committente può chiedere all'Amministrazione il rimborso dell'IVA indebitamente versata?**

La sentenza delle Sezioni Unite n. 355 del 13 gennaio 2010 ha affermato che il cessionario o committente che acquisiscono beni o servizi ancorché nell'esercizio di un'impresa sono meri "consumatori finali" e quindi non sono soggetti attivi nel rapporto IVA, legittimati a promuovere la controversia per il rimborso dell'Iva indebitamente versata.

La sentenza ribalta l'opinione accolta con la sentenza n. 20752 del 31 luglio 2008 delle medesime Sezioni Unite con cui, innovando rispetto alla precedente giurisprudenza si era affermato che il cessionario o committente che acquisiscono beni o servizi nell'esercizio di un'impresa, sono, a differenza dei meri "consumatori finali", soggetto attivi nel rapporto IVA; come emerge sia dall'art. 41 del D.P.R. 633/1972 (secondo cui "il cessionario o committente che nell'esercizio di imprese, arti o professioni abbia acquistato beni o servizi senza emissione della fattura o con emissione di fattura irregolare da parte del soggetto obbligato ad emetterla, è tenuto a regolarizzare l'operazione"); sia dal ruolo attivo che "il cessionario o committente che nell'esercizio di imprese, arti o professioni abbia acquistato beni o servizi" svolgono nella operazione di calcolo della imposta da versare in concreto all'erario, disciplinata dall'art. 19 del D.P.R. 633/1972. Perciò i soggetti sopraindicati ben possono chiedere direttamente all'Erario il rimborso delle somme indebitamente versate (e ad esso pervenute) promuovendo la conseguente controversia tributaria.

In senso conforme alla sentenza 20752 si veda la sentenza della sezione tributaria n. 2808 del 7 febbraio 2008 (che aveva costituito una novità in materia di legittimazione a promuovere il giudizio tributario).

Nei termini di cui alla pronuncia 355/2010 cfr. invece le sentenze n. 2501 del 30 gennaio 2009 e n. 16923 del 20 giugno 2008, emesse dalla "struttura" cui è demandato decidere le controversie cui si debbano solo applicare principi pacifici (il che riprova che in diritto nulla è veramente certo, tranne l'incertezza).

È invece sicuramente carente di legittimazione nei confronti della Amministrazione il c.d. "consumatore finale" che non acquisti nell'esercizio di una attività di impresa. Cfr. da ultimo la sentenza delle Sezioni Unite n. 2509 del 4 febbraio 2008.

Ed altresì non vi è dubbio che la controversia fra il soggetto passivo ed il soggetto attivo della rivalsa-IVA, inerente alla legittimità dell'addebito dipen-

dente dalla rivalsa medesima non riguarda il rapporto tributario, ma il rapporto fra le parti dell'operazione imponibile, e di conseguenza esula dalle attribuzioni delle commissioni tributarie, come delineate dall'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, modificato dall'art. 2 della Legge 28 dicembre 2001 n. 448 e poi dall'art. 3bis del D.L. 203/2005 convertito in Legge 248/2005. E l'Amministrazione rimane estranea alla controversia anche quando il cessionario o il committente contestino il presupposto di tale rivalsa, cioè il debito d'imposta del cedente o del prestatore in quanto la relativa deduzione resta sul piano della questione incidentale, e non introduce una causa pregiudiziale (Cass. Sez. Un., Sent. n. 3817 del 18 febbraio 2009, che aveva avuto cura di non porsi in conflitto con la sentenza delle Sezioni Unite n. 20752 del 31 luglio 2008).

## **L'accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili**

PROF. AVV. GIUSEPPE MARIA CIPOLLA

Ordinario di Diritto Tributario - Università degli Studi di Cassino

### **Sommario:**

1. Premessa
2. La logica dei metodi di accertamento ed i suoi limiti
3. Assenza di distinzioni qualitative tra accertamenti analitici ed accertamenti induttivi
4. Dalla distinzione tripartita alla distinzione bipartita dei metodi
5. L'utilizzo di prove atipiche nell'accertamento contabile ed in quello extracontabile
6. Conclusioni

### **1. Premessa**

Secondo dati recenti le controversie tributarie pendenti al 30 giugno 2009 sono all'incirca settecentomila tra primo e secondo grado. Una buona fetta di contribuenti è composta da imprenditori (individuali e collettivi). È agevole, quindi, rilevare – considerato il numero di imprese operanti nel nostro paese ed il tasso di evasione che si concentra tra le attività economiche – che dell'arretrato giudiziario buona parte sia rappresentato da ricorsi proposti da contribuenti imprenditori contro accertamenti effettuati con i metodi oggetto della mia relazione.

Tali metodi, pur a distanza di oltre trent'anni dall'entrata in vigore del decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi e pur in presenza di opzioni teoriche non sempre condivisibili operate *ex positivo jure*, non hanno esaurito la loro funzione grazie anche all'interpretazione (adeguatrice, *va sens dire*) compiuta dalla dottrina e dalla giurisprudenza di legittimità. Il che è quanto mi accingo a dimostrare qui di seguito.

### **2. La logica dei metodi di accertamento ed i suoi limiti**

2.1. Le disposizioni dettate dall'art. 39 D.P.R. 29 settembre 1972, n. 600 sui metodi di accertamento del reddito d'impresa, al pari delle (simmetriche) disposizioni dettate dagli artt. 54 e 55 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 sull'accertamento IVA, rispondono alla stessa logica e scontano alla radice gli stessi difetti. La logica (il criterio ispiratore, si direbbe) è quella di assumere, come quadro privilegiato di riferimento, le scritture contabili tenute dagli imprenditori subordinando, di conseguenza, la rideterminazione quantitativa del reddito d'impresa (e dell'IVA) alla previa dimostrazione della inattendibilità

(parziale o totale) delle scritture stesse. In questa prospettiva, quello che viene tradizionalmente indicato come accertamento analitico rappresenta, già nella Legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 [art. 10, n. 4)] ed in modo ancora più netto nei decreti delegati degli anni settanta, la *regola* a cui gli uffici tributari si devono attenere nell'attività di accertamento, mentre quello induttivo rappresenta l'*eccezione* essendo esperibile dall'A.f. solo in presenza di una delle ipotesi tassativamente previste dalla legge: il primo metodo è sempre utilizzabile dall'ufficio il secondo, invece, solo in presenza di uno dei requisiti tassativamente previsti dalla legge (artt. 39, comma 2 e 41 D.P.R. n. 600/1973); il primo metodo, ancora, diversamente dal secondo non impone all'ufficio particolari obblighi motivazionali quanto alle ragioni della sua adozione (art. 42, comma 2 D.P.R. n. 600/1973).

Ma se questa è – si diceva – la logica dei metodi, la stessa è nel contempo la loro pecca.

L'art. 39 D.P.R. n. 600/1973, non meno degli artt. 54 e 55 D.P.R. n. 633/1972, non distingue tra accertamento dei piccoli imprenditori ed accertamento delle imprese medio-grandi. Alle scritture contabili è attribuito, sotto il profilo probatorio, un ruolo privilegiato benché solo per le imprese medio-grandi la tenuta di apposite scritture costituisca un'esigenza fisiologica imposta dalla loro struttura, dalle loro dimensioni, nonché dalla tipologia della loro clientela; per le piccole imprese, per contro, la tenuta della contabilità costituisce, tutto sommato, un adempimento del quale nel silenzio della legge si potrebbe fare benissimo a meno.

Nei decreti della riforma tributaria degli anni settanta del secolo scorso, manca la consapevolezza – solo successivamente acquisita – che l'evasione delle piccole imprese si realizza, di regola, al di fuori della contabilità tramite l'occultamento dei corrispettivi effettivamente conseguiti. L'evasione delle imprese medio-grandi, invece, si realizza (anche in tal caso, di regola) all'interno della contabilità tramite la registrazione di costi fittizi o di costi non inerenti, o tramite la realizzazione di operazioni economiche il cui scopo principale è quello di ottenere un indebito risparmio di imposta.

2.2. Manca pure la consapevolezza che “contabilità formalmente regolare” non equivale necessariamente a “contabilità attendibile”: come avrebbe dimostrato l'esperienza acquisita nel corso del tempo, il “contribuente ordinato” non è necessariamente il contribuente onesto.

Per molti anni, invece, complice anche una non felice formulazione del testo normativo, ci si è fermati al dato letterale della legge per escludere la legittimità di accertamenti induttivi operati dall'ente impositore in assenza di irregolarità formali nella tenuta delle scritture contabili: l'uso della disgiuntiva “*ovvero*” in luogo della congiuntiva “*e*” nel corpo dell'art. 39, comma 2,

lett. d) D.P.R. n. 600/1973 offriva ai contribuenti più smaliziati il destro per contrastare la pretesa erariale.

2.3. Al ruolo privilegiato assegnato alle scritture contabili fa da *pendant* un atteggiamento di diffidenza nei confronti della prova presuntiva. Nella regolamentazione riservata dai decreti del 1972-1973 ai metodi di accertamento numerosi sono i riferimenti a prove “*certe e dirette*”, come se le prove documentali – in cui le prove certe e dirette tradizionalmente si risolvono – possano sempre dimostrare, senza margine di errori e comunque con un grado di attendibilità maggiore di quello offerto dalle presunzioni, l’evasione del contribuente. Ad un sistema di determinazione del reddito di impresa e dell’IVA imperniato sulle scritture contabili – su prove, dunque, documentali – si contrappone un sistema di accertamento anch’esso incentrato prevalentemente su prove documentali.

La prova documentale che l’ufficio deve fornire per smontare il *vinculum juris* della contabilità rappresenta così, all’indomani della riforma tributaria degli anni settanta del XX secolo e nella logica dei c.d. metodi di accertamento, una sorta di “regola necessitata” conseguente alla generalizzazione dell’obbligo di tenere le scritture contabili. In questa cornice sistematica, l’accertamento induttivo finisce con l’assumere non solo carattere eccezionale ma anche natura *para-sanzionatoria* delle gravi irregolarità commesse dal contribuente quali l’omessa presentazione della dichiarazione annuale dei redditi o IVA e la tenuta della contabilità in modo inaffidabile.

Si deve quindi registrare sul punto un ulteriore limite nella logica dei metodi di accertamento, rappresentato dall’erroneo quanto vano convincimento di poter sempre contrapporre alle prove documentali formate dai contribuenti prove documentali dell’evasione. L’atteggiamento di sfiducia verso la prova presuntiva sembra accompagnarsi alla fiducia riposta nei controlli compiuti dagli uffici nella possibilità di reperire tracce materiali dell’evasione.

Le prime applicazioni dell’art. 39 D.P.R. 600/1973 avrebbero, al contrario, dimostrato l’estrema difficoltà degli uffici di reperire simili tracce e, nel contempo, l’idoneità di ragionamenti di tipo inferenziale a ricostruire globalmente il reddito d’impresa o, quanto meno, la voce principale di tale categoria reddituale qual è quella dei ricavi.

2.4. Indubbiamente, la formulazione dell’art. 39 D.P.R. n. 600/1973 ha condizionato fortemente anche gli interpreti i quali non sempre hanno saputo cogliere, al di là delle parole usate dalla legge, la *ratio* delle norme. A distanza di circa vent’anni dall’entrata in vigore di tale decreto, si continuava a sostenere che l’utilizzo delle prove presuntive (dette anche prove logiche o prove critiche) nell’accertamento analitico fosse subordinato alla previa ispezione delle scritture contabili per avere la legge collocato sistematicamente



l'impiego di tali prove nel corpo di una norma [l'art. 39, comma 1, lett. d) D.P.R. n. 600/1973] il cui *incipit* riguarda il controllo della contabilità.

È vero per contro, che al pari delle prove documentali, l'utilizzo delle prove presuntive non richiede lo svolgimento di una specifica attività istruttoria, ben potendo gli uffici ricostruire la base imponibile IRPEF o IRES attraverso collegamenti di tipo inferenziale senza per questo dover previamente ispezionare la contabilità o esercitare altri poteri istruttori. Ciò che richiede la legge per l'impiego di prove critiche è che la presunzione semplice sia prova giuridica e non indizio. Il che si potrà stabilire avendo riguardo al grado di probabilismo logico sotteso al collegamento induttivo fatto noto/fatto ignoto, non all'osservanza di requisiti di ammissibilità.

Prove documentali quali le scritture contabili possono, quindi, essere smentite anche da prove logiche.

La valorizzazione nell'accertamento e nel processo delle prove presuntive, inoltre, passa attraverso due ulteriori insegnamenti della giurisprudenza di legittimità: quello, da un lato, secondo cui il risultato della prova presuntiva non dev'essere univoco ma dev'essere quello più attendibile rispetto ad altri possibili collegamenti tratti dallo stesso fatto noto, e quello dall'altro secondo cui per l'impiego di prove presuntive non è necessario ricorrere ad una pluralità di collegamenti inferenziali. Sotto quest'ultimo profilo, "concordanti" vuol dire che in presenza di più collegamenti induttivi le singole inferenze fatto noto/fatto ignoto utilizzate dall'A.f. non devono elidersi tra di loro o essere contraddittorie, ben potendo l'Amministrazione utilizzare anche solo un collegamento di tipo induttivo: se grave e preciso, la singola presunzione può costituire prova giuridica e può, come tale, costituire il fondamento dimostrativo della pretesa erariale.

### **3. Assenza di distinzioni qualitative tra accertamenti analitici ed accertamenti induttivi**

3.1. Ad un'analisi giuridico-formale dell'art. 39 D.P.R. n. 600/1973 non può sfuggire come il criterio discrezionale assunto dalla legge, a livello di lessico probatorio, è rappresentato dalla tipologia di prove che l'A.f. può utilizzare: nell'un caso, quello del metodo analitico *tout court, prove certe e dirette* (art. 39, comma 1 D.P.R. n. 600/1973 e 54 D.P.R. n. 633/1972); nell'altro, quello del metodo induttivo, *prove indirette* (art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/1973 e 55, comma 2 D.P.R. n. 633/1972).

Se finalizzata a porre rigide contrapposizioni tra l'uno e l'altro metodo simile impostazione, però, non è condivisibile. Ciò per le seguenti ragioni.

L'inferenza induttiva rappresenta un metodo euristico generale, come tale non confinato all'impiego di prove presuntive: anche una prova documentale

dev'essere interpretata dall'operatore giuridico, ed anche una prova documentale può, a sua volta, essere posta alla base di un ragionamento di tipo induttivo.

Non è affatto vero poi che le prove presuntive siano dotate di una *vis* dimostrativa ontologicamente inferiore rispetto ad altre tipologie di prove ed in particolare rispetto a quelle documentali. Nell'accertamento delle imposte sui redditi come nell'accertamento IVA, però, non è prevista una gerarchia delle fonti di prova; con la conseguenza che, salvi i casi eccezionali in cui l'efficacia dimostrativa del singolo mezzo di prova è predeterminata dalla legge, l'ufficio è libero di valutare tutti gli elementi raccolti o comunque acquisiti al procedimento secondo il buon senso e l'esperienza comune.

Una simile gerarchia non esiste nel processo tributario al quale, per di più, è applicabile quella disposizione del c.p.c. (l'art. 116, comma 1) che, rimettendo al prudente apprezzamento del giudice la valutazione delle prove (eccezion fatta per le prove legali *stricto sensu*), affida alla valutazione dell'organo giurisdizionale il compito di ricostruire liberamente i fatti controversi.

Ma non esiste neppure – sia detto per *incidens* – nel processo civile. Il codice civile, nel porre sullo stesso piano prove presuntive ed altre prove (*scritte* quali i documenti o *orali* quali le testimonianze), non distingue tra l'una e l'altra tipologia di prova, e soprattutto non pone alcun ordine gerarchico in ragione dell'efficacia dimostrativa dei singoli mezzi di prova: a parte le prove legali *stricto sensu* (l'atto pubblico, la confessione, il giuramento), tutte le prove hanno pari dignità e, in via di principio, pari forza giuridica. Costituendo la prova giuridica un mezzo per risolvere questioni empiriche, il giudice è chiamato volta per volta a stabilire se quel singolo elemento (di natura documentale, di natura orale o di natura logico-critica) fa prova e se, nella comparazione degli elementi conoscitivi addotti dalle parti, i mezzi di prova prodotti da una parte siano assistiti da un grado di probabilismo maggiore rispetto a quelli prodotti dalla controparte: la dialettica della controversia giudiziale, nella ricostruzione dei fatti controversi, si risolve in un simile gioco di prove e controprove.

Non è, in altri termini, la struttura della prova che determina il suo grado di probabilità, ma il contesto conoscitivo in cui essa si colloca a consentire di determinarne la sua rilevanza e la sua forza: un documento potrebbe riguardare non il fatto principale, ma un fatto secondario dal quale trarre, in via di inferenza induttiva, illazioni intorno al *thema probandum* e potrebbe rappresentare nel contesto storico di riferimento una *prova indiretta*, così come una presunzione potrebbe avere ad oggetto il fatto principale e costituire essa stessa *prova diretta* di tale *thema*; un documento, ancora, potrebbe essere contraffatto e non fornire alcuna garanzia sulla sua attendibilità.

3.2. Quella che viene spacciata dal legislatore (ed in molte sentenze specialmente di merito) come *certezza* altro non è che un grado (sia pure elevato, ma pur sempre un grado) di probabilità fornito dal mezzo di prova. Nell'accertamento e nel processo tributari lo spazio riservato alle prove scientifiche (quali la prova del DNA o c.d. la prova balistica) è pressoché nullo in ragione dell'oggetto della prova: il presupposto del tributo (*an*) e la misurazione della capacità economica del contribuente (*quantum*) rifuggono da asettiche ricostruzioni compiute a tavolino.

Anche a voler ammettere (ma così, in ogni caso, non è) che le prove scientifiche assicurino la certezza del loro risultato non si può configurare in termini di certezza il risultato cui tendere l'ente impositore, prima, ed il giudice tributario, dopo.

La certezza quale risultato del mezzo di prova, del resto, è un falso problema. La prova – lo ribadisco – attiene a questioni empiriche. Tali questioni a loro volta, considerati i limiti umani, possono essere risolte soltanto in termini di probabilismo logico, non in termini assoluti.

Il processo tributario, inoltre, non è finalizzato a raggiungere quella che un tempo – in specie con riferimento al processo penale – veniva indicata come la verità assoluta in contrapposizione alla verità relativa. L'esigenza di assicurare una risposta pronta alla domanda di giustizia impone, ad un certo punto, di chiudere il processo. In questa prospettiva, la sentenza andrà emessa non quando il giudice tributario abbia raggiunto la certezza che i fatti allegati in giudizio siano andati in un certo modo piuttosto che in un altro, ma quando si convinca – sulla base del materiale probatorio raccolto o, comunque, acquisito agli atti e valutato secondo il suo prudente apprezzamento – che delle divergenti ricostruzioni fattuali sottoposte al suo esame l'una presenti un grado di attendibilità più elevato rispetto all'altra.

3.3. La distinzione tra prove certe e dirette, da un lato, e prove indirette dall'altro, rischia di determinare un'inammissibile sovrapposizione tra la questione di quale metodo possa in concreto utilizzare l'ufficio e la questione, logicamente e giuridicamente diversa, di chi debba fornire la prova del proprio assunto. Al riguardo, giova tener presente che tanto la ripartizione degli oneri probatori nel processo, quanto l'applicazione della regola di giudizio fondata sull'onere di prova prescindono dal metodo di accertamento utilizzato dall'ufficio. Il fatto che l'Amministrazione abbia accertato induttivamente il reddito d'impresa non vuol dire che la pretesa erariale non debba essere in punto di fatto fondata e, soprattutto, non esclude che l'ufficio sia liberato dai propri oneri dimostrativi.

Non è dubbio, in ragione dei presupposti cui è subordinato il ricorso al metodo induttivo, che l'adozione di simile induttivo si traduca in un minore

rigore dimostrativo richiesto dalla legge alla ricostruzione fattuale dell'ente impositore. Ciò, però, non vuol dire che accertamento induttivo sia sinonimo di accertamento "arbitrario" come, specialmente in passato, parte della dottrina sosteneva.

Nell'accertamento induttivo non si invertono gli oneri probatori: resta sempre a carico degli uffici l'onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa vantata nei confronti del contribuente.

3.4. La sempre più marcata apertura dell'accertamento alla partecipazione del contribuente non più in chiave meramente passiva/servente ma in chiave attiva/dinamica va oltre la distinzione tra metodi analitici e metodi induttivi.

A livello comunitario, la recente sentenza *Sopropé* (CGCE, sez. II, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé c/ Fazenda publica*) apre nuovi spunti di riflessione sull'esigenza di assicurare nell'accertamento dei tributi armonizzati il contraddittorio endoprocedimentale tra ente impositore e contribuenti. Come pure sta a dimostrare il precedente della CGCE, non è il metodo di accertamento che condiziona il livello di tutela da approntare da parte dei singoli ordinamenti nazionali: "*il rispetto della difesa ...costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo*". "*In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione*".

La classificazione dei metodi, del tutto estranea al diritto comunitario, è recessiva rispetto al principio generale della difesa endoprocedimentale.

Ma se ai fini IVA (tributo armonizzato) la distinzione tra metodi analitici e metodi induttivi non può in alcun modo condizionare la partecipazione del privato all'accertamento, vien da chiedersi quale sia la ragione per la quale tributi non armonizzati (quali, in primo luogo, le imposte sui redditi) debbano invece essere collocati in una sorta di limbo, in cui l'Amministrazione può liberamente decidere se aprire o meno il procedimento alla partecipazione del contribuente.

Non è dubbio che laddove sia prevista, come nell'art. 10, comma 3 *bis* della Legge 8 maggio 1998, n. 146, la partecipazione del privato all'accertamento è collocata sistematicamente nell'ambito del metodo analitico-induttivo e non anche di quello induttivo puro. Gli altri casi in cui il procedimento tributario si apre alla partecipazione del privato interessano la fase istruttoria (significativo in tal senso è il livello di tutela apprestato dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente) oppure la fase immediatamente precedente l'iscrizione a ruolo (artt. 36 *bis* e 36 *ter* D.P.R. n. 600/1973).

È pur vero però che gli effetti pregiudizievoli arrecati all'integrità patrimoniale del contribuente dall'avviso di accertamento e dalla successiva iscrizione a ruolo che nell'avviso trova titolo giustificerebbero, quanto a meno *de jure condendo*, l'anticipazione della tutela dalla fase giudiziale a quella amministrativa a prescindere dal metodo di accertamento dei redditi d'impresa utilizzato dall'ufficio. Ciò non solo nell'interesse del contribuente ma anche nell'interesse del fisco: l'interesse del contribuente si pone sempre più dentro l'interesse fiscale, *fino al punto di qualificare quest'ultimo come interesse composito nel quale confluisce anche quello del contribuente alla coamministrazione, alla cooperazione e partecipazione all'attività amministrativa, alla semplificazione, all'efficienza, alla sufficiente motivazione degli atti, ad un pieno contraddittorio amministrativo, e così via.*

L'obbligo degli uffici di esternare nella motivazione del provvedimento conclusivo le ragioni per le quali hanno disatteso le deduzioni difensive del privato non è, neppure in tale ipotesi, condizionato dal metodo di accertamento utilizzato dall'A.f..

Ed ancora. L'applicazione da parte della S.C. dell'art. 53, comma 1 Cost. come disposizione precettiva e non meramente programmatica tramite la quale sindacare non solo le scelte economiche compiute dai contribuenti quanto la legittimità stessa degli accertamenti emessi dall'ufficio, sia pure con le perplessità di ordine dogmatico che tale soluzione presenta va letta come una decisa riaffermazione dell'esigenza di calare gli accertamenti (analitici come quelli induttivi) nel contesto conoscitivo di riferimento e, in via di ultima analisi, dell'esigenza di coinvolgere nella funzione impositiva pur se svolta attraverso il metodo induttivo puro il soggetto (il contribuente appunto) che meglio dell'ufficio è a conoscenza del *thema* dell'accertamento.

3.5. Viene, quindi, a cadere ogni distinzione di carattere qualitativo tra metodi analitici e metodi induttivi. La prova non è il risultato di un'equazione matematica, ma è il frutto di un giudizio intorno all'enunciato fattuale che ne costituisce l'oggetto. La prova non conduce mai ad un risultato univoco nel senso che il fatto (*melius*, l'enunciato) da essa provato è certo o non lo è. A prescindere dal metodo di accertamento utilizzato, l'esito della prova è (*va sens dire*) *polivalente*: la prova fornisce un grado (più o meno elevato a seconda del mezzo di prova addotto e del contesto storico di riferimento) di probabilità intorno al *factum probandum*.

La distinzione tra accertamenti analitici ed accertamenti induttivi consiste non nell'alternativa tra accertamento *provati* ed accertamenti *non provati*, ma nella presenza negli uni e negli altri metodi di prove fornite di un diverso grado di probabilità. Ed è proprio perché l'efficacia di una (ma si deve più esattamente dire, di ogni) prova va apprezzata in termini di probabilismo logico

che non si può *a priori* escludere che un accertamento basato su prove indirette sia, in termini dimostrativi, più aderente alla realtà rispetto ad un accertamento fondato su prove documentali.

3.6. A conferma dell'inesistenza di rigide contrapposizioni tra l'area degli accertamenti analitici e quella degli accertamenti induttivi, è da salutare con favore quella giurisprudenza che riconosce agli uffici il potere di adottare dei diversi metodi previsti dalla legge quello di volta in volta ritenuto più idoneo a ricostruire la base imponibile, non essendo il potere di accertamento propriamente inteso condizionato dal tipo di metodo utilizzato. Ciò, beninteso, a condizione che ricorrano i presupposti tassativamente elencati dall'art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/1973 (o dall'art. 55, comma 2 D.P.R. n. 633/1972) per l'impiego del metodo induttivo: che se tali presupposti venissero meno – *va da sé* – nessuna scelta potrebbe più compiere l'A.f..

Anche quando dovessero presentarsi le condizioni previste *ex positivo jure* per effettuare un accertamento induttivo, pertanto, l'ufficio potrebbe continuare ad utilizzare l'accertamento analitico o quello analitico-induttivo assumendo come vere le registrazioni contabili operate dal contribuente. Quest'ultimo, a sua volta, non potrà invocare un diritto ad essere sottoposto ad accertamento induttivo: non solo il potere di accertamento spetta all'A.f. ma, diversamente da quello analitico, il metodo induttivo amplia anziché restringere gli elementi di prova a disposizione dell'ufficio.

In ogni caso, la scelta deve avvenire all'interno dei metodi previsti per la ricostruzione del reddito d'impresa. Non potrebbe in ipotesi l'ufficio ricostruire il reddito d'impresa utilizzando collegamenti inferenziali previsti *ex positivo jure* per l'accertamento di ben altre categorie reddituali quale il reddito fondiario secondo quanto dispone l'art. 41 *ter* D.P.R. n. 600/1973. Il *thema* di prova (l'*an* ed il *quantum* del reddito d'impresa) circo-scrive e definisce le procedure di accertamento di cui l'ente impositore può avvalersi.

#### 4. Dalla distinzione tripartita alla distinzione bipartita dei metodi

4.1. L'acquisita consapevolezza dell'assenza di rigide contrapposizioni, a livello gnoseologico, tra accertamenti analitici ed accertamenti induttivi, è riflessa nel ripensamento operato in quest'ultimi anni della contrapposizione posta a livello sistematico tra gli uni e gli altri.

A fronte della tripartizione, in voga soprattutto negli anni settanta del XX secolo e comunque ancora oggi utilizzata tanto dalla dottrina quanto soprattutto dalla giurisprudenza, tra accertamento analitico, accertamento analitico-induttivo ed accertamento induttivo, all'indomani dell'entrata in vigore dei decreti delegati del 1972 e del 1973 si è andata affermando la distinzione tra accertamenti contabili ed accertamenti extracontabili.

In effetti, a sostegno di tale bipartizione depone il fatto che l'aggettivazione "analitico" o "induttivo" svolge una funzione descrittiva qual è quella di indicare il tipo di argomentazione (presuntiva o meno) utilizzata dall'ufficio (profilo dell'induttività) o quella di indicare il maggiore o minore grado di dettaglio della dimostrazione da esso fornita (profilo dell'analiticità). L'aver, a sua volta, un'argomentazione a carattere presuntivo o meno, così come l'aver la dimostrazione di un maggiore o minore grado di dettaglio non vuol dire che il modello conoscitivo di riferimento sia differente. Entrambi i profili (quello dell'analiticità e quello dell'induttività) possono presentarsi diversamente combinati tra loro nell'ambito dello stesso tipo di accertamento, come dimostrano non solo le disposizioni dettate dagli artt. 39 D.P.R. n. 600/1973 e 54 D.P.R. n. 633/1972 nella parte in cui ammettono l'utilizzo del metodo analitico-induttivo (o misto), ma anche le più recenti pronunzie giurisprudenziali e l'ultima evoluzione normativa in *subiecta materia*.

Per quanto riguarda la giurisprudenza, ormai da tempo la S.C. ha riconosciuto la piena legittimità di accertamenti analitico-induttivi basati su rideterminazioni globali dei ricavi: percentuali di ricarico, tovaigliometro, consumo di materie prime sono solo alcuni esempi di ricostruzioni in via presuntiva dei componenti positivi *par excellence* del reddito d'impresa.

Per quanto attiene invece all'evoluzione normativa, i nuovi strumenti di accertamento introdotti negli ultimi trent'anni rappresentano una conferma dell'inesistenza di rigide contrapposizioni, a livello gnoseologico, prima ancora che giuridico, tra accertamenti analitici ed accertamenti induttivi. A tacer d'altro, mi limito a rilevare che l'ultimo stadio dell'evoluzione normativa è rappresentato dagli studi di settore e che tali strumenti sono sistematicamente collocati dalla legge.

4.2. Non esiste una corrispondenza biunivoca tra accertamento analitico ed accertamento contabile, da un lato, e tra accertamento induttivo ed accertamento extracontabile, dall'altro: ben possono gli accertamenti analitici prescindere dalla preventiva ispezione della contabilità (potendo, quindi, tali accertamenti essere definiti extracontabili), così come quelli induttivi possono essere effettuati sulla base (anche) delle scritture contabili tenute dal contribuente (ed essere quindi, *lato sensu*, contabili o analitici).

Non esiste, ancora, una distinzione tra i metodi in ordine all'esigenza di effettuare una ricostruzione fattuale. Tanto gli accertamenti analitici quanto quelli induttivi devono essere effettuati sulla scorta del materiale dimostrativo acquisito nel corso dei controlli o in altro modo a disposizione dell'ufficio, altrimenti sono destinati (gli uni e gli altri) ad essere annullati dal giudice.

Quello che cambia semmai è l'intensità e l'efficacia della prova che deve essere fornita dall'ente impositore delle irregolarità contabili commesse dal



contribuente e della maggiore imposta dovuta. Gli accertamenti extracontabili di tipo induttivo sono caratterizzati da una *massimizzazione delle fonti di prova* potendo in tal caso l'A.f. avvalersi anche delle c.d. presunzioni semplicissime (o supersemplici), vale a dire degli indizi.

Gli accertamenti extracontabili finiscono in tal modo con il valorizzare nella fase ricostruttiva della base imponibile elementi che, pur potendo essere utilizzati negli accertamenti contabili, sono inidonei *ex art. 39, comma 1 D.P.R. n. 600/1973* a provare i fatti costitutivi della pretesa erariale. Non quindi nel potere di avvalersi di indizi, quanto nel potere di porre gli stessi indizi a fondamento dell'accertamento si differenzia l'onere probatorio dell'ufficio nell'accertamento extracontabile di tipo induttivo rispetto all'onere probatorio su di esso gravante nell'accertamento contabile.

4.3. L'assenza di distinzioni qualitative tra accertamenti contabili ed accertamenti extracontabili non implica certamente che nel corso del giudizio gli uffici possano modificare i termini della pretesa sostituendo alla rettifica di un singolo componente la rideterminazione induttiva dell'intero reddito d'impresa (e viceversa).

È pacifico che l'avviso di accertamento deve contenere a pena di nullità gli elementi essenziali della pretesa. È altrettanto pacifico che la motivazione dell'accertamento, oltreché essere finalizzata a garantire l'esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente, assolve la funzione di garantire l'imparzialità ed il buon andamento dell'azione amministrativa.

Dalle disposizioni normative che impongono agli uffici l'obbligo di motivare gli avvisi di accertamento (a tacer d'altro, l'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente) può desumersi il principio generale dell'*autosufficienza* degli avvisi stessi (e, più in generale, di ogni provvedimento amministrativo che deve essere motivato ai sensi della Legge 7 agosto 1990, n. 241) nel senso che le ragioni della pretesa devono essere indicate contestualmente all'atto in cui la pretesa stessa è determinata nell'*an* e nel *quantum*, senza possibilità alcuna di una loro eterointegrazione né in sede procedimentale (attraverso l'emissione di un distinto atto di accertamento) né, tanto meno, in sede processuale (attraverso l'atto di controdeduzioni).

Ne consegue, secondo la ben nota tesi dell'impugnazione-merito, che l'accertamento carente sul piano motivazionale dovrà essere annullato dalla Commissione tributaria senza alcuna possibilità per il giudice di entrare nel merito della controversia.

Inoltre, avendo la motivazione del provvedimento amministrativo (unitamente ai motivi formulati dal contribuente in sede di ricorso) la funzione di delimitare la materia del contendere, l'ufficio non potrà in corso di causa modificare, integrare o sostituire i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche

dell'accertamento come esternati appunto nella motivazione dell'atto. Ciò tanto più ove si tenga presente che l'art. 42, comma 2 D.P.R. n. 600/1973 prevede che l'avviso di accertamento delle imposte sui redditi deve recare "la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi".

Quello che è inibito all'ufficio non è, d'altra parte, consentito al giudice. A tacer d'altro, le Commissioni tributarie non meno di altri giudici sono (*recte*, devono essere) organi terzi ed imparziali secondo quanto dispone l'art. 111, comma 2 Cost. e sono forniti di poteri strumentali all'accertamento dei fatti allegati in giudizio dalle parti non anche all'individuazione del tema della controversia: il processo tributario, non meno di quello civile, è dispositivo tanto sotto il profilo sostanziale (le Commissioni tributarie decidono *juxta alligata*) quanto sotto quello formale (*...et probata partium*).

## **5. L'utilizzo di prove atipiche nell'accertamento contabile ed in quello extracontabile**

5.1. Passo adesso ad esaminare l'ultimo argomento della mia relazione, l'utilizzabilità delle prove atipiche nell'accertamento dei redditi di impresa.

Con tale locuzione – come è noto – si è soliti fare riferimento tanto agli elementi che non trovano un'espressa regolamentazione né nella legge tributaria né prima ancora in quella civile. In questa prospettiva, di prova atipica si può parlare, tra le altre, con riguardo alla contabilità "non ufficiale" o "nera" tenuta dal contribuente o da terzi, alle prove *aliunde* formate (le prove formate o acquisite nel corso di un processo tributario, penale, civile, ecc.), ed alle sentenze rese in sede giudiziale (se abbiamo riguardo all'accertamento tributario) o in processi diversi da quello in cui le sentenze sono invocate come elementi di prova (se abbiamo riguardo, invece, al processo tributario).

La problematica della prova atipica si presenta in modo differente nel diritto civile ed in quello tributario. Alla problematica della prova atipica, infatti, nella nostra materia risulta pregiudiziale sotto un profilo logico-giuridico quella della tipicità dei poteri istruttori utilizzabili dall'A.f.. Sul punto non è dubbio, discendendo la soluzione dagli stessi precetti costituzionali (l'art. 23 Cost. e, prima ancora, le disposizioni dettate dagli artt. 13 e ss. Cost.), che l'attività istruttoria è retta dal principio di legalità: i poteri di indagine in tanto possono essere esercitati dall'A.f. in quanto siano previsti dalla legge risolvendosi tutti nell'imporre al soggetto passivo (il contribuente o il terzo) una prestazione di tipo personale; tali poteri, inoltre, devono essere utilizzati nel rispetto, tra l'altro, delle libertà costituzionalmente tutelate.

La prova raccolta in carenza di potere è inutilizzabile in sede fiscale non perché atipica, ma perché illecita. Non esiste alcuno spazio per l'ammissibili-

tà di prove (tipiche o atipiche che siano) raccolte in difformità dalle regole dettate sull'esercizio dei poteri di indagine.

Nel diritto tributario, pertanto, di atipicità della prova si può e si deve parlare con riferimento alle fonti di convincimento innominate di cui l'ufficio, prima, ed il giudice, dopo, si possono avvalere.

5.2. Così delimitato il campo di indagine, non esistono a mio avviso preclusioni di sorta ad ammettere l'utilizzo di prove atipiche nell'accertamento dei redditi di impresa. Giungo a tale conclusione sulla base delle seguenti riflessioni.

Al pari di quanto è a dirsi per il diritto civile, nel diritto tributario in generale e nell'art. 39 D.P.R. n. 600/1973, in particolare, non esiste un catalogo tassativo di prove limitandosi a richiamare l'art. 39 stesso soltanto alcune delle tipologie di prove previste dalla legge civile quali la prova documentale e la prova critica. Per di più, manca nell'art. 39 di tale decreto una regolamentazione analitica delle singole prove documentali diversamente da quanto è dato riscontrare nel codice civile (pensiamo alle norme dettate dalla legge civile sull'atto pubblico, sulla scrittura privata, su libri contabili), nonché quella regolamentazione sulla natura ed efficacia delle prove documentali e di quelle presuntive dettata, per contro, anche in tal caso dal codice civile.

La legge tributaria, ancora, non diversamente dalla legge civile non pone una norma di chiusura tale per cui qualsiasi elemento di prova non rientrante in una delle tipologie di prova giuridica nominate è giuridicamente inutilizzabile.

Dalla formulazione letterale dell'art. 39 D.P.R. n. 600/1973 si evince che i vincoli posti in tema di prova interessano, di regola, la dimostrazione dell'infedeltà della dichiarazione e delle scritture contabili, non anche la rideterminazione quantitativa dell'imponibile. Ciò che va provato dall'ufficio con il grado di attendibilità predeterminato dalla legge, infatti, sono "l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione" (art. 39, comma 1, lett. c) e d) D.P.R. n. 600/1973) oppure i presupposti dell'accertamento extracontabile (artt. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/1973), non anche il reddito di impresa globalmente considerato (art. 39, comma 2 D.P.R. n. 600/1973).

Con questo – beninteso – non intendo sostenere che i due livelli di attendibilità sottesi all'accertamento contabile ed a quello extracontabile impongano necessariamente l'utilizzo di un materiale probatorio differente, l'uno finalizzato a superare le risultanze contabili (fase *destruens*) l'altro, per contro, finalizzato a quantificare il reddito (fase *construens*). Ben può, infatti, una stessa prova documentale o una stessa argomentazione presuntiva servire ad entrambi i fini. È questo il caso degli accertamenti operati tramite le percen-

tuali di ricarico o tramite il controllo indiretto del giro d'affari dell'impresa e, cioè, degli accertamenti in cui la stessa argomentazione presuntiva è utilizzata dall'ufficio (ed il cui impiego è, in modo condivisibile, avallato dalla giurisprudenza di legittimità) per scardinare, da una parte, l'impianto contabile e per rideterminare, dall'altra, i ricavi effettivamente conseguiti dall'impresa.

Intendo invece sostenere che le (poche) limitazioni di ordine probatorio dettate dall'art. 39 D.P.R. n. 600/1973 interessano al più la dimostrazione dell'infedeltà della dichiarazione e delle scritture contabili, non anche la rideterminazione quantitativa della base imponibile. Nella ricostruzione dei singoli componenti reddituali o del reddito nel suo complesso, pertanto, nessun ostacolo incontra l'ufficio nell'utilizzare prove atipiche.

Ma non solo. Anche laddove interviene in campo probatorio, la legge richiede in ogni caso che la dimostrazione raggiunga un livello minimo di attendibilità, non anche che la dimostrazione sia fornita esclusivamente sulla base di prove tipiche. Se a questo punto si riflette sulla circostanza che l'efficacia delle prove atipiche è quella propria delle presunzioni semplici (come nel caso della contabilità nera tenuta dal contribuente) o quella degli indizi (come nel caso delle sentenze rese in altri processi o delle prove testimoniali *aliunde* raccolte), ben si può riconoscere all'ufficio il potere di utilizzare prove atipiche anche nella fase *destruens* dell'accertamento induttivo e, prima ancora, nella fase *destruens* dell'accertamento analitico.

In ragione del tipo di prova atipica utilizzata la Commissione tributaria, a sua volta, dovrà stabilire l'idoneità di essa a costituire da sola (come nel caso della contabilità nera) o in concorso con altri elementi (come nel caso delle prove testimoniali *aliunde* raccolte) prova giuridica.

## 6. Conclusioni

Le disposizioni normative finora esaminate sono state scritte – potremmo dire – *ex latere fisci*: il destinatario dell'art. 39 D.P.R. n. 600/1973 (come degli artt. 54 e 55 D.P.R. n. 633/1972) è senza dubbio l'ente impositore essendo l'A.f. il titolare del potere di accertamento ed essendo, come tale, il soggetto a cui spetta il compito di determinare la base imponibile del contribuente in conformità al dettato della legge. La natura costitutiva dell'accertamento tributario – come è noto – appartiene ormai al passato: la fonte dell'obbligazione tributaria è la legge e solo la legge.

Sbaglieremmo, però, se confinassimo l'area dell'art. 39 D.P.R. n. 600/1973 (o degli artt. 54 e 55 D.P.R. n. 633/1972) al procedimento di accertamento tributario. Dalla ricognizione finora condotta è emerso che le disposizioni dell'art. 39 D.P.R. n. 600/73 sono anche norme sulla prova, stabilendo la legge il tipo di prova che l'ufficio può utilizzare o il livello di attendibilità

che l'ufficio deve raggiungere nella ricostruzione del reddito d'impresa (o delle operazioni imponibili IVA). La proiezione di tali norme nel processo tributario diventa inevitabile. Già in forza del principio costituzionale di ragionevolezza ciò che fa prova nella fase amministrativa non può non fare prova, in via di principio, anche nella successiva fase processuale.

Il giudice tributario, pertanto, può fare ricorso a quegli stessi mezzi di prova documentale o logica utilizzabili dall'A.f. nell'accertamento (*principio di simmetria probatoria*). La circostanza che il decreto sul processo taccia, ad es., sull'ammissibilità delle prove presuntive non consente in alcun modo di escludere dal novero delle prove giuridiche ammesse in sede contenziosa anche quelle induttive.

Parimenti, la circostanza che il D.Lgs. n. 546/1992 non attribuisce espressamente alle Commissioni tributarie di avvalersi di dati e notizie di cui siano comunque in possesso non inibisce al giudice tributario, con il doppio limite della formazione o acquisizione illecita della prova e con il divieto di utilizzare la propria scienza privata, di avvalersi di prove atipiche.

Nel contempo, delle stesse identiche prove di cui può avvalersi l'ufficio può avvalersi anche il contribuente. Lo impone, a tacer d'altro, il principio della parità armi assunto con la novella 23 novembre 1999, n. 2 a principio di rango costituzionale *ex art. 111, comma 2 Cost.*. Non diversamente dall'A.f., pertanto, anche il privato può assolvere i propri oneri probatori avvalendosi di presunzioni gravi, precise e concordanti o di prove atipiche.

Anche in tal caso, il compito che le Commissioni tributarie sono chiamate ad assolvere è stabilire, caso per caso e senza muovere da posizioni preconcepite, quale delle diverse ricostruzioni allegate in giudizio sia meritevole di maggior tutela da parte dell'ordinamento.



## OSSERVATORIO SULLA EVOLUZIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA\*

### Giurisdizionalità delle commissioni tributarie

PROF. NICOLA D'AMATI

Emerito di Diritto Tributario nell'Università di Bari

#### Sommario:

1. Istituzione delle commissioni tributarie
2. La "revisione" delle commissioni tributarie
3. Oggetto della giurisdizione delle commissioni tributarie

**1. Istituzione delle commissioni tributarie.** – Le commissioni tributarie si sono formate nell'ambito delle leggi istitutive dei tributi. La Legge 14 luglio 1864, n. 1884, sull'imposta di ricchezza mobile, poi confluita nel T.U. 24 agosto 1877, n. 4021, ne ha regolato il funzionamento.

Secondo l'opinione comune, le commissioni tributarie avevano, alle origini, carattere amministrativo, in quanto incaricate di tutte le operazioni occorrenti per appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell'imposta dovute dai contribuenti del comune e del consorzio (art. 21). Con il passaggio al testo unico del 1877 si sarebbe compiuto il processo evolutivo, configurando il ricorso alle commissioni come vero e proprio ricorso giurisdizionale. Non persuade, tuttavia, che un ricorso possa mutare la natura dell'organo, senza che ne sia stata modificata la struttura.<sup>1</sup> Né questo cambiamento avrebbe potuto essere operato dal T.U. n. 4021, essendo vincolato dalle disposizioni in esso rifeuse. Anzi, l'opposta concezione amministrativista trae argomenti proprio dall'art. 43 dello stesso T.U., che dava facoltà alla commissione distrettuale di aumentare i redditi accertati dagli uffici, come di accertare i redditi e i cespiti omissi.<sup>2</sup>

\* Studio coordinato dal prof. N. d'Amati nell'ambito del Corso di dottorato in "Pubblica Amministrazione dell'Economia e delle Finanze" della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Bari.

<sup>1</sup> A. BERLIRI, *Della giustizia tributaria*, in "Riv. it. dir. fin.", 1948, I, p. 69, seg., spec. p. 76, s.).

<sup>2</sup> L. RAGNISCO, *Sul carattere giuridico delle commissioni tributarie*, in "Riv. it. dir. fin.", I, p. 1, s., spec. p. 7).

La realtà è molto più complessa. Il procedimento aveva inizio con la formazione, da parte della giunta municipale, della lista dei contribuenti (art. 33, T.U. 1877). In ragione dell'art. 43, le commissioni di prima istanza potevano aumentare i redditi di ricchezza mobile accertati dall'agente delle imposte, tanto nel caso di reclamo per parte dei contribuenti, quanto in mancanza di questo e anche nel caso che abbiano aderito alle iscrizioni o rettificazioni fatte d'ufficio o dall'agente. L'esercizio di amministrazione attiva da parte delle commissioni tributarie non è stato di ostacolo alla dottrina dell'epoca nel riconoscere il carattere giurisdizionale delle commissioni stesse.<sup>3</sup>

Per sciogliere questo nodo, si deve ricordare che le imposte venivano applicate con il sistema del contingente che, attraverso ripartizioni successive, giungeva alla determinazione della somma dovuta dal singolo contribuente. In relazione alla valutazione globale, le stesse commissioni di prima istanza procedevano nei loro giudizi per ordine di classi; di mano in mano che pronunciavano sopra una classe di redditi, inviavano la relativa decisione all'agente per la notificazione individuale (art. 21). Oggetto della giurisdizione tributaria non era, quindi, la situazione del contribuente in quanto tale, ma nell'appartenenza del contribuente a una determinata classe: per bene accertate l'equità dei loro giudizi le commissioni tributarie avevano, perciò, tutte le facoltà conferite con l'art. 37 all'agente delle imposte (art. 50, T.U.): una specie di anticipazione delle attuali agenzie tributarie.

Il carattere giurisdizionale delle commissioni tributarie è quindi originario come si può trarre dall'art. 12, legge sull'abolizione del contenzioso amministrativo emanata nell'anno successivo (L. n. 2248 del 1865), che non ha fatto innovazione alle attribuzioni contenziose di corpi o collegi derivanti da leggi speciali: nel caso delle commissioni tributarie, dalla Legge n. 1830 del 1864.

2. *La "revisione" delle commissioni tributarie.* – Con l'entrata in vigore della Costituzione, è stato stabilito il divieto di istituire giudici straordinari o giudici speciali (art. 102, comma 2, Cost.). La rigidità della disposizione è stata attenuata dalla VI disp. trans., nel senso di doversi procedere alla revisione degli organi speciali di giurisdizione esistenti, entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione. Con molto ritardo, tale da far dubitare della sopravvivenza delle commissioni tributarie, la Legge n. 825 del 1971, di riforma tributaria ha proceduto alla revisione delle stesse commissioni.

Il punto critico del sistema processuale era nella ripartizione della giurisdizione tributaria in due competenze: del giudice speciale e delle autorità

<sup>3</sup> O. QUARTA, *Commento alla legge sull'imposta di r.m.*, II, 3<sup>a</sup> ediz., 1920, p. 586, s.



giudiziarie. Il legislatore del 1971 ha inserito nel processo tributario il ricorso alla Corte di appello (art. 10. Comma 2, n. 14 L. n. 825), in contrasto con il codice di procedura civile che dichiara il tribunale esclusivamente competente per tutte le cause in materia di imposte e tasse (art. 9, comma 2).

L'art. 30, L. n. 413 del 1991 ha operato una nuova revisione nell'intento di adeguare le norme del processo tributario a quelle del processo civile (comma 1, lett. g), unificando le due competenze, senza superare la rigidità del criterio distintivo fra di esse: solo l'iscrizione nei ruoli delle imposte dovute dai contribuenti faceva sorgere il diritto di credito dello Stato e quello del contribuente al rimborso dell'imposta pagata illegittimamente. Venuto meno questo criterio, con il versamento diretto delle imposte, le due competenze sono confluite nella giurisdizione tributaria, divenuta, così, generale ed esclusiva.

**3. Oggetto della giurisdizione delle commissioni tributarie.** – In base all'art. 1, D.Lgs. 546, nelle controversie devolute alle commissioni tributarie si applicano, oltre le norme del contenzioso tributario “per quanto da esse non disposto e con esse compatibili le norme del codice di procedura civile”.

La giurisdizione delle Commissioni tributarie, è definita dall'art. 12, Legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Legge finanziaria per il 2002), che ha modificato l'art. 2, cit., eliminando l'enumerazione dei tributi devoluti alla giurisdizione delle Commissioni tributarie (c.d. metodo del ritaglio) e includendovi le controversie aventi a oggetto “i tributi di ogni genere e specie”, mentre l'art. 3-bis, comma 1, lett. a, L. n. 248 del 2005 vi ha aggiunto l'espressione “comunque denominati”, e quelle riguardanti le sanzioni amministrative irrogate dagli uffici finanziari. Rientrano, inoltre, nella giurisdizione tributaria le controversie in materia di sovrainposte e imposte addizionali, sanzioni amministrative, interessi e altri accessori delle stesse imposte, oltre al contributo al S.S.N. e alle controversie in materia catastale.

L'ampia portata della norma ha creato incertezze sotto due aspetti. Il concetto di tributo nel senso attuale del termine è una costruzione concettuale per dare unità sistematica ad alcune figure affini (imposte, tasse, contributi speciali, ecc.)<sup>4</sup> ma non trova ampia condivisione. Queste incertezze si riflettono sulla disposizione dell'art. 2, soprattutto in caso di prevalenza del criterio soggettivo, come per le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari o di contributi appartenenti alla finanza extrafiscale (contributo per il S.S.N.). Ma il campo in cui, più che in altri, l'incertezza domina è la finanza locale: la nuova disciplina dei servizi resi dagli enti territoriali locali alle

<sup>4</sup> D. GIANNINI, *Istituz.*, p. 5.

comunità richiede di verificare se il corrispettivo, in qualunque forma versato, si configuri come entrata tributaria oppure patrimoniale. La giurisprudenza, ordinaria o costituzionale non tiene conto, tuttavia, che le entrate, sia tributarie che patrimoniali, appartengono pur sempre al settore pubblico dell'economia.

La mancanza di una definizione condivisa, per un verso, l'ampiezza della formulazione legislativa dell'oggetto della giurisdizione tributaria, per un altro, ha indirizzato la giurisprudenza e la commentaristica verso la casistica: vale a dire, ad analizzare le diverse situazioni sottoposte alle commissioni tributarie per stabilire se esse presentano, o meno, carattere di tributo.

Da ciò, l'esigenza di organizzare, nell'ambito delle cattedre di diritto tributario delle Facoltà di giurisprudenza di Bari e Taranto dell'Università di Bari, un gruppo di ricerca con la finalità di elaborare una serie di schede allo scopo di porre in evidenza, per ogni entrata di incerta natura, i caratteri essenziali (soggetto, oggetto, ecc.), in modo da disporre di elementi che consentano di definire un criterio unitario di tributo come fondamento di una definizione legislativa: una definizione, cioè, non astratta, ma scaturita dall'esperienza giuridica, non priva, tuttavia, di supporti dogmatici.

## CONTRIBUTI CONSORTILI

### Fonte normativa:

Art. 860 del codice civile (Concorso dei proprietari nella spesa).

Art. 862 del codice civile (Consorti di bonifica).

Testo Unico approvato con R.D. n. 215 del 13 febbraio 1933 (Nuove norme per la bonifica integrale), modificato dalla L. n. 183 del 12 febbraio 1942.

### Presupposto:

La proprietà di un immobile situato all'interno del perimetro del comprensorio e il beneficio che, in riferimento a tale immobile, il proprietario trae dalle opere consortili di bonifica del comprensorio medesimo individuano, ai sensi delle disposizioni civilistiche sopra richiamate, il presupposto impositivo del tributo.

### Soggetti passivi:

Proprietari di immobili compresi nel perimetro dei comprensori di bonifica.

### Commento del prof. avv. Gianluca Selicato:

Occorre preliminarmente soffermarsi sulla natura tributaria dei contributi consortili che può ormai ritenersi pacificamente accolta sia in dottrina che in giurisprudenza.

Con il superamento del percorso argomentativo seguito da GUARINO (*Natura giuridica dei contributi di bonifica*, in "Arch. Civ.", 1998, 1) e BRUNETTI (*Giurisdizione e competenza per le controversie sui contributi di bonifica*, in "Riv. Dir. Proc.", 1998, 539), la dottrina tributaria più recente ha individuato nella coattività, nella rilevanza pubblicistica dell'attività consortile, nell'assenza di assetti sinallagmatici e nelle modalità di accertamento e riscossione delle prestazioni in esame i principali indici rivelatori della loro natura tributaria (cfr. MICCINESI-VIGORITTI, *Sulla natura dei contributi consortili e sulla giurisdizione del tribunale in ordine alle relative controversie*, in DPT, 1999, I, 815, ss.; VIOTTO, *Sulla natura tributaria dei contributi spettanti ai consorzi di bonifica*, in RDT, 2007, II, 24, ss.).

Sulla funzione del contributo consortile di realizzare il concorso dei consociati alle spese pubbliche convergono, altresì, le prevalenti indicazioni della giurisprudenza, per la cui ricognizione si rinvia a MASTROIACOVO, *La natura tributaria dei contributi consortili*, in E. DELLA VALLE, V. FICARI, G. MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, 32, ss. Al di là della risalente (ed assai criticata) pronuncia della Corte Cost. 3 maggio 1963, n. 55 (secondo cui "le modalità di costituzione dei consorzi per la bonifica integrale, la loro struttura e le finalità di preminente interesse pubblico che dominano lo svolgimento della loro attività istituzionale, escludono che i contributi consorziali esigibili, nei confronti dei proprietari, con le norme e i privilegi stabiliti per l'imposta fondiaria (art. 864 c.c.) derivino da un impegno di carattere contrattuale associativo. Ai detti contributi deve pertanto riconoscersi carattere

impositivo ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 23 della Costituzione”) e della più recente – ma altrettanto succinta – Cass. SS.UU. civ. n. 14863 del 25 maggio 2006, numerose pronunce dei giudici di legittimità pervengono, attraverso un ragionamento più lineare e condivisibile, all'affermazione della natura tributaria di queste prestazioni imposte.

Nelle pagine seguenti saranno ricordate le statuizioni di alcune sentenze che si inseriscono in questo filone giurisprudenziale, la cui convergenza sulle posizioni della prevalente dottrina consente di rimuovere ogni dubbio in ordine all'ascrivibilità – a seguito delle modifiche apportate dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448 all'art. 2 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – delle controversie in materia di contributi consortili alla giurisdizione del giudice tributario. Anche prima della novella normativa, peraltro, vi era, in letteratura, chi sosteneva l'estraneità del giudice ordinario a tali contenziosi (GLENDI, *Contributi di bonifica e questioni di giurisdizione*, in GT, 1998, 977. Contra, Cass. SS.UU. Sentt. nn. 9493/1998 e 9534/1997).

All'opposto, alcuni tribunali e giudici di pace non avevano inizialmente tenuto conto (nei giudizi instaurati dopo il 2001) dell'avvenuta assegnazione della materia alle commissioni tributarie per effetto della finanziaria per il 2002. Prescindendo dall'erroneità di tale impostazione ed entrando nel merito delle questioni decise dal giudice privo della giurisdizione, non emergono differenze sostanziali tra le conclusioni cui entrambi i giudizi (ordinario e tributario) sono pervenuti, fatta eccezione per il riparto degli oneri probatori che, nel giudizio civile, sembrerebbe essere stato generalmente posto a carico dei consorzi di bonifica.

In punto di attuazione del prelievo, al di là dei classici schemi di accertamento e riscossione del tributo, va poi segnalata una sentenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione che chiarisce il contenuto della cartella con cui vengono richiesti i contributi consortili. Si tratta della sent. 13 dicembre 2007, n. 8750, che, muovendo proprio dalla natura tributaria dei contributi in questione, stabilisce che l'atto impositivo “deve rispondere ai requisiti di cui alla Legge 212/2000 e, quindi, deve contenere una congrua motivazione (del resto imposta a tutti gli atti amministrativi dall'art. 3 della Legge 241/1990). La cartella con cui vengono richiesti i contributi consortili deve essere adeguatamente motivata in ordine al beneficio arrecato agli immobili di pertinenza del contribuente, dall'attività del consorzio; tale motivazione può emergere da atti presupposti, quali il piano di classificazione, il bilancio annuale e il piano di riparto, purché tali atti siano allegati alla cartella per intero o per estratto e sia evidenziato il nesso fra i vari documenti e la richiesta impositiva, che non può essere giustificata con richiami vaghi e riferiti a più atti diversi e lontani nel tempo, i cui elementi possano essere combinati in vario modo” (così recita la massima).

La sentenza segue di poco quella resa dalle SS.UU. il 12 giugno 2007 (n. 16428), secondo cui “...i contributi consortili costituiscono un esborso di natura pubblicistica, e rappresentano una forma di finanziamento di un servizio pubblico attraverso l'imposizione dei relativi costi sull'area sociale che da tali costi ricava un beneficio. Non è perciò necessaria una esatta corrispondenza costi-benefici sul piano individuale essendo invece indispensabile una razionale individuazione dell'area dei benefi-

ciari e della maggiore o minore incidenza dei benefici...”. Con questa pronuncia la Suprema Corte ha riconosciuto la rilevanza, nella definizione del criterio di riparto del prelievo, degli atti amministrativi di carattere generale relativi all’individuazione degli immobili compresi nel consorzio e alla ripartizione fra di essi degli oneri consortili. Compete al giudice tributario la verifica di rispondenza di tali atti ai principi contenuti nell’art. 860 del codice civile, come sembrerebbe confermato dalla successiva sent. 26 giugno 2007, n. 18998, della Sez. Trib., che nega l’assoluta autonomia delle singole giurisdizioni in materia di verifica della legittimità degli atti amministrativi: “Il potere-dovere del giudice tributario di esaminare – in via incidentale – la legittimità di un provvedimento amministrativo che costituisca il presupposto di successivi atti impositivi trova un limite nella formazione del giudicato da parte di pronuncia del giudice amministrativo sulla questione prospettata. Del pari, la decisione del Tribunale amministrativo regionale di annullamento di provvedimenti amministrativi generali od indivisibili avente autorità di cosa giudicata spiega efficacia nei confronti di tutti i soggetti dell’ordinamento, pur non aventi qualità di parte, e – pertanto – anche nel contenzioso tributario. Conseguentemente, ... è legittima la pronuncia di annullamento del giudice tributario relativamente agli atti impositivi e della riscossione la cui validità sia caducata per effetto dell’intervenuta rimozione dell’atto amministrativo presupposto di attribuzione all’ente creditore delle funzioni di altro consorzio di bonifica”.

Precedenti conferme della natura tributaria dei contributi consortili e della conseguente giurisdizione tributaria potevano ricavarsi dalle sentenze 25 maggio 2006, n. 14863 e 31 marzo 2005, n. 14934, entrambe delle Sezioni Unite della Corte di cassazione. Secondo la prima delle citate pronunce “i contributi spettanti ai consorzi di bonifica e imposti ai proprietari per le spese di esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica e di miglioramento fondiario rientrano nella categoria generale dei tributi. Ne consegue che la competenza, *ratione materiae*, a conoscere della domanda con la quale il contribuente chiede la restituzione delle somme versate a tale titolo, ove deduca di non aver tratto alcun vantaggio dall’attività consortile, spetta alla giurisdizione tributaria in base all’art. 12 della L. 28 dicembre 2001, n. 448, che rimette, in via esclusiva, siffatte controversie al giudice tributario”. Anche la sent. n. 14934/2005 aveva ricondotto alla categoria generale dei tributi i contributi spettanti ai consorzi di bonifica, facendone discendere la competenza del giudice tributario, *ratione materiae*, “a conoscere della domanda con la quale il contribuente chiede la restituzione delle somme versate a tale titolo, laddove deduca di non avere tratto alcun vantaggio dall’attività consortile”.

Tali sentenze concorrono alla formazione del convincimento sul definitivo superamento del filone giurisprudenziale favorevole all’assegnazione al giudice ordinario del contenzioso sui contributi consortili, cui afferiva, ad esempio, la sent. 18 novembre 2003, n. 6784, della Sez. Trib. della Corte di Cassazione, secondo cui, pur essendo sufficientemente acclarata la natura tributaria dei contributi medesimi, “...la competenza, *ratione materiae*, a conoscere della domanda con la quale il contribuente chiede la restituzione delle somme versate a tale titolo, ove deduca di non avere trat-

to alcun vantaggio dall'attività consortile, spetta al Tribunale ordinario ai sensi dell'art. 9, comma 2, del codice di procedura civile, non essendo stata attribuita, ex D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, alla giurisdizione delle Commissioni tributarie e restando ininfluenti, sui processi in corso, ai sensi dell'art. 5 del codice di procedura civile, le disposizioni di cui all'art. 12, L. 28 dicembre 2001, n. 448, che rimettono, in via esclusiva, siffatte controversie al Giudice tributario".

In senso analogo le sentt. 5 novembre 2003, n. 5261, della Sez. Trib. Cass. e 7 febbraio 2002, n. 741, del Tribunale di Piacenza che, in modo ancor più esplicito aveva affermato il seguente principio: "prima dell'entrata in vigore della L. 28 dicembre 2001, n. 448, le controversie in materia di contributi ai consorzi di bonifica rientravano nella competenza del Tribunale ai sensi dell'art. 9 del codice di procedura civile. Le nuove disposizioni recate dalla citata legge, che hanno individuato nelle Commissioni tributarie il giudice competente, in considerazione del principio della perpetuatio jurisdictionis di cui all'art. 5 del codice di procedura civile, non hanno effetto sulle controversie pendenti. È legittima l'azione cumulativa posta in essere da più soggetti per il rimborso di contributi consortili, atteso che si tratta di un caso di litisconsorzio facoltativo di cui all'art. 103 del codice di procedura civile, in cui vi è lo stesso convenuto e connessione per l'oggetto e la decisione dipende, in tutto o in parte, dalla soluzione di una medesima questione".

## IL CONTRIBUTO PER IL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE

### **Fonte normativa:**

Legge 23 dicembre 1978, n. 833. – Istituzione del servizio sanitario nazionale. D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502; L. 23 dicembre 1994, n. 724; D.Lgs. 29 aprile 1998, n. 124; L. 30 novembre 1998, n. 419; D.Lgs. 19 giugno 1999, n. 299; D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 56.

### **Ente impositore:**

Stato.

### **Soggetti passivi:**

Tutte le persone fisiche, a prescindere dalla loro iscrizione a forme obbligatorie di previdenza, con la sola eccezione del coniuge ed i familiari fiscalmente a carico. Il finanziamento del SSN proviene dalla imposizione fiscale diretta (sui redditi delle imprese e delle persone fisiche) e da quella indiretta (sui consumi) e, per la rimanente parte, da ricavi ed entrate proprie varie delle aziende sanitarie nonché dalla compartecipazione dei cittadini alla spesa sanitaria pubblica (co-payment).

### **Presupposto:**

Possesso di redditi fiscalmente imponibili.

### **Fattispecie imponibile:**

Intero complesso delle prestazioni sanitarie finalizzate a garantire, in maniera uniforme su tutto il territorio nazionale, il bene della salute nell'interesse della collettività.

### **Commento dell'avv. Luigi Riccardi:**

La natura giuridica del contributo al Servizio sanitario nazionale coinvolge temi "apicali" del diritto finanziario e della scienza delle finanze. Sorto per i contributi sociali di malattia, il contributo si è collocato in ambito assistenziale-previdenziale, in quanto copriva i rischi personali del singolo. Successivamente, ha esteso la propria portata fino a coprire i rischi di una intera categoria e della intera collettività.

La soppressione dell'Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro le Malattie (Inam), avvenuta in seguito alla istituzione del Servizio Sanitario Nazionale con la Legge n. 833 del 1978, ha comportato il trasferimento della gestione delle prestazioni economiche in capo all'Inps; infatti, l'art 63, cit., avendo previsto direttamente l'assicurazione obbligatoria contro le malattie dei cittadini non iscritti ad alcun ente mutualistico, previo pagamento all'Inps di un contributo annuo da determinarsi sulla base di pagamenti fissati con D.M., ha determinato il sorgere di un rapporto previ-



denziale caratterizzato dal diritto dell'assistito alle prestazioni sanitarie e nell'attività di riscossione affidata all'Istituto del relativo contributo.

L'orientamento è stato seguito dalla Corte di Cassazione, Sezioni Unite, con sentenza 13 luglio 1990 n. 7267, sul presupposto che l'art. 2, comma 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 non ricomprendeva esplicitamente le controversie in materia di contributi al SSN, tra quelle tassativamente elencate, quale oggetto del contendere in sede processuale.

In senso diverso parte della letteratura (M. CALCAGNO, *Le controversie in materia di tassa sulla salute non rientrano nella competenza delle commissioni tributarie*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, volume LXVIII - Parte II del 1997, pp. 869 e ss.; *adde* O. DRIGANI E R. LUNELLI, *Guida al nuovo processo tributario*, Ipsoa) ha, invece, sostenuto l'assimilabilità delle controversie in tema di sicurezza sociale al contenuto precettivo dell'art. 2, comma 2°, del D.Lgs. n. 546/1992, in vigore prima della intervenuta modifica ex art. 3 bis, comma 1°, D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (convertito con modifiche in L. 2 dicembre 2005, n. 248).

Questo orientamento ha riconosciuto, quindi alla c.d. tassa sulla salute il carattere di tributo, facendola rientrare tra gli "accessori" ai tributi sui redditi e trovando riscontro nell'art. 14, commi 1 e 2, L. 30 dicembre del 1991, n. 413, secondo cui la dichiarazione, l'accertamento e la riscossione del contributo in questione avvengono secondo le disposizioni dettate in materia di imposizione diretta; competenze queste che appartengono all'Amministrazione finanziaria.

È sorto, quindi, il dubbio che tale parificazione sul piano della disciplina debba estendersi al regime del contenzioso, e quindi alla giurisdizione, con la conseguenza che la cognizione del contributo al Servizio sanitario nazionale, così come per le imposte sui redditi, apparterebbe alle Commissioni tributarie.

L'intento di unificare il finanziamento del SSN per la sua universalità, ha comportato, contestualmente con l'introduzione dell'Irap, l'eliminazione dei contributi sanitari, gravanti esclusivamente su categorie di lavoratori, e della c.d. tassa sulla salute, prelievo incombente sui lavoratori autonomi e sui percettori di reddito d'impresa.

Nella coesistenza di una duplice natura, assicurativo-previdenziale, per un verso, e tributaria, per un altro, trova giustificazione la disciplina di un sistema di riscossione simile a quello proprio del diritto tributario. Il dato in questione è riscontrabile nelle disposizioni normative attualmente in vigore, le quali prevedono un sistema di versamento unitario sia per le imposte che per i contributi (artt. 17 e 19 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241), oltre che un identico impianto normativo in tema di liquidazione, accertamento e riscossione (art. 1 D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 462).

In definitiva, il contributo per il SSN è generalmente ricompreso nella parafiscalità, inteso quale fenomeno che la dottrina ha classificato come un *genus a sé stante*, dotato di una propria autonomia concettuale. Tale espressione identifica, sul piano sistematico, un insieme di entrate obbligatorie che presentano un denominatore comune, senza tuttavia una connotazione giuridica specifica quale tipologia di prestazione patrimoniale intermedia rispetto ai tributi.

Per tutto il periodo precedente all'abrogazione del sistema contributivo di finan-

ziamento del SSN, avvenuta con l'art. 36 D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, la stessa giurisprudenza tributaria ha riconosciuto per tutte le controversie relative all'accertamento della obbligazione di versare il contributo al Servizio sanitario nazionale, ancorché insorte con domanda di rimborso delle somme che si assumano indebitamente pagate, la giurisdizione del giudice ordinario.

Tale conclusione è stata desunta dalla natura assistenziale del contributo in questione, basato su un rapporto previdenziale con diritto dell'assistito alle prestazioni sanitarie e diritto dell'istituto a riscuotere il contributo (cfr. Cass., SS.UU., 13 luglio 1990, n. 7267).

Le perplessità sono nate, come si è già avuto modo di anticipare, in seguito all'introduzione dell'art. 14 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, e del relativo D.M. di attuazione, n. 217, dell'11 giugno 1993. L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 25/E del 21 marzo 2002, ha ribadito il contenuto della precedente circolare del 18 dicembre 1996, n. 291/E, per cui in relazione al soppresso contributo per il Servizio sanitario nazionale, le relative controversie sarebbero rientrate nella giurisdizione tributaria, in quanto detto contributo "essendo dichiarato, accertato e riscosso secondo le modalità previste per i tributi diretti (cfr. art. 14, comma 2, della Legge 30 dicembre 1991, n. 413), non può essere sottratto alla giurisdizione dell'organo preposto all'esame delle liti relative ai tributi medesimi".

La definizione di contributo ha rappresentato un compito arduo da parte della dottrina tributaria.

Sovente si fa ricorso, con riferimento alla tematica in questione, al concetto di "tributo speciale" con l'intento di delimitare sotto un profilo distintivo la figura del contributo da quella dell'imposta (A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 41).

La Corte di Cassazione, SS.UU., 9 gennaio 2007, n. 123, ha segnato fortemente l'evoluzione del contributo al SSN, affermando che le controversie aventi a oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo di contributi per il Servizio sanitario nazionale e le relative sanzioni rientrano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie.

I Giudici di legittimità, nell'includere espressamente detto contributo nell'ambito della giurisdizione tributaria, hanno affermato la natura tributaria del medesimo in considerazione del fatto che siffatta natura deve essere riconosciuta a "tutte quelle prestazioni che non trovino giustificazione o in una finalità punitiva perseguita dal soggetto pubblico, o in un rapporto sinallagmatico tra la prestazione stessa ed il beneficio che il singolo riceve".

La Suprema Corte, nel chiarire il suo esteso principio di diritto, ha riconosciuto che il contributo in parola "trova applicazione, a prescindere dall'an e dal quantum, dei servizi (e della natura degli stessi) richiesti sul reddito del contribuente". La sua determinazione non ha un rapporto sinallagmatico con l'utilizzazione del Servizio poiché il gravame sussiste anche se l'interessato, che pure ha il potenziale diritto ad ottenere l'assistenza, non richiede l'utilizzazione del Servizio sanitario nazionale.

Tale orientamento era già stato ampiamente suffragato dalla giurisprudenza di legittimità, la quale aveva precedentemente avuto modo di osservare che, sebbene ve-

nisse impropriamente denominato “contributo”, quello per il SSN privilegiava, in concreto, l’aspetto impositivo in quanto, in base al quadro normativo vigente, emergevano, da un lato, la presenza di un’obbligazione tributaria, di strumenti di acquisizione coercitiva, di imposizione autoritativa, e di obbligatorietà del versamento e, dall’altro l’assenza di una qualsiasi forma di beneficio diretto della prestazione correlato al pagamento delle somme dovute (Cass. Civ., sez. trib., 22 dicembre 2004, n. 23800).

La stessa Corte, inoltre, non ha mancato in tale occasione di rilevare che la predetta prospettiva risultava essere stata recepita – con riguardo al contributo sin qui considerato – dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448 art. 12, comma 2, che ha modificato il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, nel senso per cui “tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio” sono attribuite alla cognizione del giudice tributario.

Le ricadute di tale orientamento risultano ancora più evidenti con riferimento al termine per la presentazione dell’istanza di rimborso del contributo *de quo*, il quale non va individuato in quello previsto dall’art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, né tanto meno può essere preso in considerazione l’art. 14, comma 2, Legge 413/1991. Il prefato termine, in assenza di una specifica disposizione in tal senso, va individuato in quello biennale stabilito dall’art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992.

La questione di giurisdizione in ordine al contributo per il SNN è stata successivamente oggetto di numerose pronunce della Corte di Cassazione (*ex pluribus*: Cass. Civ., SS.UU., 12 febbraio 2008, n. 5908; Cass. Civ., sez. trib., 2 aprile 2008, n. 8472), la quale – in fattispecie del tutto analoghe (aventi parimenti ad oggetto l’opposizione a cartella esattoriale emessa a richiesta dell’INPS per il pagamento del contributo al SSN in riferimento a prestazioni di lavoro subordinato per gli anni 1995-1997) – ha confermato l’applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, come sostituito dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 12, devolvendo alla giurisdizione delle commissioni tributarie la controversia relativa all’impugnazione di una cartella di pagamento recante l’iscrizione a ruolo di contributi per il Servizio sanitario nazionale e delle relative sanzioni.

Concludendo, sul piano positivo è possibile tracciare il processo di evoluzione che ha determinato il passaggio dall’ambito assistenziale-mutualistico all’area solidaristica globale; partendo da un impianto normativo finalizzato a coinvolgere categorie determinate, si è passati alla fase intermedia della parafiscalità, con un sistema diffuso e generale, rivolto a tutti i cittadini ed equamente ripartito sotto il profilo dei rispettivi oneri.

**L'IMPOSTA E IL CANONE COMUNALE SULLA PUBBLICITÀ  
IL DIRITTO SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI**

**Fonte normativa:**

D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 (Capo I, artt. 1-37). D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (art. 62).

**Ente impositore:**

Comune.

**Soggetti passivi:**

In via principale, colui che dispone a qualsiasi titolo del mezzo, attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso; in via solidale, colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità.

In via solidale, colui che richiede il servizio di pubbliche affissioni e colui nel cui interesse il servizio è richiesto, comprensivo dell'imposta/canone sulla pubblicità a favore del Comune che provvede all'esecuzione delle affissioni.

**Presupposto:**

Imposta comunale sulla pubblicità

Diffusione di messaggi pubblicitari effettuati nell'esercizio di un'attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni e/o servizi ovvero finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato, attraverso forme di comunicazione visive e/o acustiche (diverse da quelle assoggettate a diritto sulle pubbliche affissioni) in luoghi pubblici o aperti al pubblico.

Nella disciplina originaria (contenuta nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639) era accentuato il carattere "territoriale" dell'imposta, attraverso l'inclusione nella relativa sfera di applicazione della pubblicità realizzata con il ricorso a mezzi ancorati materialmente al territorio comunale (affissioni, striscioni, cartelloni, insegne); l'attuale disciplina, invece, contenuta nel D.Lgs. n. 507/93, ha ampliato il presupposto impositivo alle diverse (e nuove) forme pubblicitarie adottabili, strategicamente, nell'ambito dell'esercizio di un'attività economica, al fine esclusivo di promuoverne la domanda dei beni e/o dei servizi, ovvero di migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato.

Sul tema dell'idoneità dell'esposizione al pubblico delle targhe di identificazione a integrare il presupposto normativo dell'imposta comunale sulla pubblicità, si richiama la sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Trib., 8 settembre 2008, n. 22572 che ha ritenuto soggetta ad imposta la targa indicativa di uno studio di un avvocato esposta in un cortile che, pur privato, era aperto al pubblico.

### Diritto sulle pubbliche affissioni

Affissione, a cura del Comune e in appositi impianti a ciò destinati, di manifesti di qualunque materiale costituiti, contenenti comunicazioni aventi finalità istituzionali, sociali o, comunque, privi di rilevanza economica ovvero, ove previsto, di messaggi diffusi nell'esercizio di attività economiche.

### **Fattispecie imponibile:**

Pubblicità esterna e pubbliche affissioni soggette ad imposta/canone o diritto a favore del Comune nel cui territorio sono effettuate.

In relazione alla tipologia di mezzi attraverso cui si attua la diffusione pubblicitaria, soggetta al prelievo in esame, si registra un recente arresto della Corte di Cassazione, Sez. Trib., 9 settembre 2008 (2 luglio 2008), n. 22691 che, in ordine alla questione della tassazione dei mezzi pubblicitari bifacciali, ha affermato il principio della determinazione dell'imposta in ragione della superficie complessiva delle due facce.

Infatti non è dato distinguere tra il messaggio pubblicitario articolato su diverse facce e quello espresso in ciascuna delle stesse; pertanto la Cassazione ha concluso nel senso che, "in assenza di altri referenti legislativi, si deve necessariamente ricorrere all'interpretazione letterale della norma, partendo dalla constatazione che la pubblicità polifacciale comprende necessariamente anche la pubblicità bifacciale".

### **Commento dell'avv. Ottavio Lobefaro:**

La natura tributaria (categoria generale di Imposta) dell'imposta comunale sulla pubblicità è stata sostenuta in via maggioritaria, anche in relazione alle sanzioni amministrative pecuniarie irrogate a fronte della violazione delle relative disposizioni normative di applicazione, alla luce del fatto che il fondamento e la giustificazione del tributo derivano dalla circostanza che il soggetto che effettua la pubblicità utilizza una risorsa limitata, ma anche e soprattutto dalla sua capacità economica manifestata attraverso la diffusione del messaggio pubblicitario (*ex pluribus*: Corte di Cassazione, SS.UU. civ., 11 marzo 2004, n. 5040; Corte di Cassazione, Sez. Trib., 1 settembre 2004, n. 17614; Corte di Cassazione, SS.UU. civ. 18 gennaio 2005, n. 843).

Da ultimo, anche se rappresenta una giurisprudenza minoritaria, si segnala la sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Trib., 22 gennaio 2007, n. 1306, secondo cui l'imposta comunale sulla pubblicità è da considerarsi una tassa corrisposta dal soggetto richiedente in ragione della semplice disponibilità dell'impianto pubblicitario a costui riconosciuta.

In dottrina, accanto a coloro che riconoscono natura di imposta al tributo in questione, giusta la considerazione che chi effettua la pubblicità manifesta una specifica forza economica (G. FALSITTA, P. RUSSO, A. FANTOZZI), si registra la presenza di una corrente (R. LUPI, F. TESAURO) che rivaluta, al fine della successiva qualificazione del

prelievo quale tassa, l'elemento dello "sfruttamento degli spazi pubblici a fini privati".

La natura composita del diritto sulle pubbliche affissioni, comprensivo dell'imposta comunale sulla pubblicità e del costo medio del servizio reso dal Comune nell'esecuzione delle affissioni, lo rende inquadrabile nell'ambito delle categorie generali, rispettivamente, di Imposta e Tassa.

La duplice natura di tale diritto (sia come tributo, sia come compenso dovuto per il servizio fornito all'utente su sua esplicita richiesta) è stata, costantemente, riconosciuta in dottrina, nonostante l'unica pronuncia giurisprudenziale di legittimità alla data odierna (Corte di Cassazione, Sez. Civ., 24 maggio 1978, n. 2594) lo considera un'entrata non tributaria, quale corrispettivo di diritto privato.

In dottrina, si ravvede la giustificazione di tale prelievo – *sub specie* di tassa – non solo nell'utilizzo degli spazi riservati alle affissioni e nel, consequenziale, carattere pubblicitario (nel "diritto" è ricompresa l'imposta sulla pubblicità), ma, soprattutto, nella fruizione del pubblico servizio di affissione.

L'art. 62 del D.Lgs. n. 446/97 ha introdotto (a far data dal 1 gennaio 1998) la facoltà per i Comuni di escludere, attraverso l'emanazione di apposito regolamento, l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità, sostituendola con un canone in base a tariffa.

La conclusione cui è pervenuta la prevalente dottrina e giurisprudenza sulla natura di tale canone è che si tratta di un corrispettivo dovuto a fronte del mero godimento di un bene pubblico ("iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente"), da inquadrare tra le prestazioni patrimoniali non tributarie.

In particolare, la concessione del bene è descritta come una fattispecie complessa, in cui al provvedimento concessorio accede un vero e proprio rapporto contrattuale, al quale si applica (salvo espresse eccezioni) il regime giuridico contrattuale; in tal caso, è la concessione-contratto la fonte dell'obbligazione corrispettiva e non il presupposto per l'applicazione del prelievo.

L'art. 3-bis, comma 1, lett. a) del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248) ha aggiunto al comma 2 dell'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 il seguente periodo: "Appartengono alla giurisdizione ... omissis ..., nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni".

La novella legislativa, che ha esteso l'oggetto della cognizione della giurisdizione tributaria anche alle prestazioni patrimoniali di natura non tributaria (quali il canone comunale sulla pubblicità), ha ricevuto un primo avallo giurisprudenziale nella sentenza della Corte di Cassazione, SS.UU. civ., 12 gennaio 2006, n. 2888.

Da ultimo, a sconfessare il precedente (maggioritario) orientamento dottrinario e giurisprudenziale, è intervenuta la Corte Costituzionale che, con sentenza (4 maggio 2009) 18 maggio 2009, n. 141 (Pres. Amirante, Red. Gallo), successivamente confermata dall'ordinanza 17 luglio 2009, n. 218, ha statuito quanto segue: "Non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lett. b),

del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni nella L. 2 dicembre 2005, n. 248, sollevata con riferimento all'art. 102, comma 2, della Costituzione. Il prelievo CIMP assume natura di tributo e, dunque, le relative controversie sono devolute alla cognizione del giudice tributario”.

Sul tema dei rapporti tra l'imposta comunale sulla pubblicità e la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap) in relazione alla tassazione degli impianti pubblicitari, la Corte di Cassazione, Sez. Trib., sent. 22 gennaio 2007, n. 1306 ha statuito che “Gli impianti pubblicitari sono soggetti all'imposta comunale sulla pubblicità e non anche alla Tosap, non potendosi ipotizzare la congiunta applicazione dei due tributi in caso di contestuale sussistenza dei relativi presupposti”.

A tal proposito, la Corte ha richiamato un proprio precedente (Corte di Cassazione, Sez. Trib., 1 settembre 2004, n. 17614), secondo cui gli impianti pubblicitari sono da assoggettare all'imposta sulla pubblicità e non alla Tosap, “in quanto gli impianti pubblicitari o per le pubbliche affissioni occupano necessariamente una parte del suolo pubblico”.

Un caso particolare oggetto di una recente sentenza del Giudice di legittimità (Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, 4 novembre 2009, n. 23383) ha condotto all'individuazione, tra i segnali di indicazione elencati nell'art. 39, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 285/92 (nuovo Codice della strada), che includono i segnali turistici e di territorio – aventi “la funzione di fornire agli utenti della strada informazioni necessarie o utili per la guida e l'individuazione di località, itinerari, servizi e impianti” –, dei *ccdd*. segnali di industria, qualora racchiudano il riferimento nominativo a una determinata ditta. Detti segnali svolgono, per la loro sostanziale natura di insegne, anche una funzione pubblicitaria e, come tale, oggetto di tassazione ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 507/93.



**CANONE PER IL SERVIZIO DI DEPURAZIONE E SCARICO  
DELLE ACQUE REFLUE**

**Fonte normativa:**

Art. 16 L. 10 maggio 1976, n. 319 (Legge Merli).

**Ente impositore:**

Comune o, se costituiti, consorzi intercomunali.

**Soggetti passivi:**

Titolari di scarichi provenienti da insediamenti civili e da insediamenti produttivi e utenti anche potenziali del servizio di depurazione.

**Fattispecie imponibile:**

Istituzione del servizio di raccolta, allontanamento, depurazione e scarico delle acque di rifiuto e allaccio alla rete fognaria pubblica, a prescindere dalla sua effettiva utilizzazione.

**Commento dell'avv. Marida Urbano:**

Il canone per il servizio di depurazione e scarico delle acque reflue, istituito con la c.d. Legge Merli (L. n. 319 del 1976), come in più occasioni affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, integra un tributo comunale fino alla data del 3 ottobre 2000 (Cass., SS.UU. civ., 25 luglio 2008, 20501; Cass., SS. UU. civ., 23 aprile 2009, n. 9670), in quanto lo stesso sino a tale data era caratterizzato dalla obbligatorietà del pagamento derivante dalla sola istituzione del servizio e dall'allaccio alla rete fognaria a prescindere dalla sua effettiva utilizzazione (Cass., sez. V Civ. 18.12.2009, n. 26688).

È stato, infatti, precisato che siffatto servizio costituisce “un servizio pubblico irrinunciabile che gli enti gestori sono tenuti ad istituire per legge ed alla cui gestione i potenziali utenti sono chiamati a contribuire, mediante il versamento di un canone, alle spese di gestione ordinaria e a quella di installazione e completamento, comprese le spese per il collegamento fognario delle singole utenze. Di conseguenza, il relativo canone è dovuto indipendentemente non solo dall'effettiva utilizzazione del servizio, ma anche dall'istituzione di esso, o dall'esistenza dell'allacciamento fognario ad esso della singola utenza” (Cass. civ. sez. III 17 luglio 2007 n. 15885, Cass., Sez. trib. 10 luglio 2008, n. 19133).

Successivamente, con la Legge n. 36 del 1994 (recante disposizioni in materia di risorse idriche) è stato istituito il servizio idrico integrato costituito dall'insieme dei servizi pubblici di captazione, adduzione e distribuzione di acqua ad usi civili, di fognatura e di depurazione delle acque reflue e, a fronte del servizio, è stata introdotta la *tariffa del servizio idrico integrato*, le cui componenti ai sensi dell'art. 13, comma 1, rappresentano “il corrispettivo del servizio idrico integrato”, costituito, in base

a quanto previsto dall'art. 4, comma 1, lettera *f*), della stessa legge, "dall'insieme dei servizi pubblici di captazione, adduzione e distribuzione di acqua ad usi civili, di fognatura e di depurazione delle acque reflue".

Tuttavia, la natura giuridica della prestazione dovuta per il servizio di depurazione e scarico di acque reflue da canone a tariffa, e quindi da entrata tributaria a corrispettivo privato, è mutata successivamente all'entrata in vigore della L. n. 36 del 1994, in data 3 ottobre 2000: dapprima a seguito della Legge 3 dicembre 1998, n. 448, art. 31, comma 28 il quale dispone "A decorrere dal 1° gennaio 1999 il corrispettivo dei servizi di depurazione e di fognatura costituisce quota di tariffa ai sensi degli articoli 13 e seguenti della Legge 5 gennaio 1994, n. 36" e successivamente con il D.Lgs. n. 258 del 2000, art. 24, il quale abrogando le previsioni contenute nell'art. 62 del D.Lgs. n. 152 del 1999, ha fatto venire meno il differimento dell'abrogazione della previgente disciplina disposto sino alla applicazione della tariffa del servizio idrico integrato di cui agli artt. 13 e ss. della L. 36 del 1994.

Di conseguenza, le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione hanno in più occasioni precisato che dal 3 ottobre 2000 i canoni per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, maturati successivamente al 3 ottobre 2000 – data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 258 del 2000, e dalla quale si applica l'innovazione introdotta dalla L. n. 448 del 1998, art. 31, comma 28, – hanno *ex lege* natura di quota tariffaria e non di tributo (v. Cass. SS.UU. civ. n. 11188 del 2003; 12877 del 2004; 4881 del 2005; 9605 del 2006).

Siffatto mutamento ha determinato conseguenze anche in materia di giurisdizione: poiché il canone per il servizio di depurazione delle acque reflue integra un tributo comunale fino alla data del 3 ottobre 2000, ai sensi dell'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992, le controversie concernenti i canoni relativi al periodo anteriore alla predetta data del 3 ottobre 2000 appartengono alla giurisdizione delle commissioni tributarie, a nulla rilevando che il giudizio sia stato instaurato dopo la data anzidetta (*ex multis*, Cass.civ., SS UU., 09 giugno 2004, n. 10960).

Dal 3 ottobre 2000, invece, le controversie relative alla debenza del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, quale disciplinato dagli artt. 13 e 14 della Legge 5 gennaio 1994, n. 36, sono attribuite alla giurisdizione del giudice ordinario.

A tale conclusione è giunta la Corte Costituzionale, con la recentissima sentenza n. 39 del 11 febbraio 2010, la quale ha, pertanto, dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla debenza, a partire dal 29 aprile 2006, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, quale disciplinato dagli artt. 154 e 155 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152.

In ordine al presupposto, infine, appare opportuno infine richiamare la recente sentenza del 10 ottobre 2008, n. 335 della Corte costituzionale che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, L. 5 gennaio 1994 n. 36, che è stato, con decorrenza dal 29 aprile 2006, abrogato dall'art. 175, comma 1, lettera *u*), del

decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, e sostituito dall'art. 155, comma 1, primo periodo, dello stesso decreto legislativo, il quale prevede che "Le quote di tariffa riferite ai servizi di pubblica fognatura e di depurazione sono dovute dagli utenti anche nel caso in cui manchino impianti di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi. Il gestore è tenuto a versare i relativi proventi, risultanti dalla formulazione tariffaria definita ai sensi dell'articolo 154, a un fondo vincolato intestato all'Autorità d'ambito, che lo mette a disposizione del gestore per l'attuazione degli interventi relativi alle reti di fognatura ed agli impianti di depurazione previsti dal piano d'ambito".

Ad avviso della Corte tale norma è illegittima nella parte in cui prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti "anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi" in quanto "la tariffa del servizio idrico integrato si configura, in tutte le sue componenti, come corrispettivo di una prestazione commerciale complessa – corrispettivo che, pur se determinato nel suo ammontare in base alla legge, trova fonte non in un atto autoritativo direttamente incidente sul patrimonio dell'utente, bensì nel contratto di utenza" di conseguenza, "è irragionevole l'imposizione all'utente dell'obbligo del pagamento della quota riferita al servizio di depurazione anche in mancanza della controprestazione, non potendosi, in contrario, qualificare come controprestazione il fatto che le somme pagate dagli utenti in mancanza del servizio sarebbero destinate, attraverso un apposito fondo vincolato, all'attuazione del piano d'ambito, comprendente anche la realizzazione dei depuratori, e non potendosi ritenere, stante l'unitarietà della tariffa, che le sue singole componenti abbiano natura non omogenea, e, conseguentemente, che anche solo una di esse, a differenza delle altre, non abbia natura di corrispettivo contrattuale ma di tributo".

## LA TARIFFA DI IGIENE AMBIENTALE (T.I.A.)

### **Fonte normativa:**

D.Lgs. 5 febbraio 1997 n. 22 (art. 49).

D.P.R. 27 aprile 1999 n. 158. D.L. n. 203/2005 conv. in L. 2/12/2005 n. 248.

Direttive 94-62-CEE, 91-689-CEE, 91-156-CEE.

### **Ente impositore:**

Comune che demanda al soggetto gestore la concreta attuazione del servizio, affidato nelle forme previste per la gestione dei pubblici servizi locali.

### **Soggetti passivi:**

Chiunque occupi oppure conduca locali o aree scoperte a uso privato, non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale.

### **Presupposto:**

Coprire i costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico.

### **Fattispecie imponibile:**

Tutti i costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti giacenti sulle strade e aree pubbliche soggette ad uso pubblico, sono coperti dai comuni mediante l'istituzione di una tariffa.

### **Commento dell'avv. Ritamelia Tortora:**

La natura giuridica della tariffa di igiene ambientale è stata oggetto di contrastanti opinioni in dottrina e in giurisprudenza in quanto in tale prelievo coesistono elementi tributari ed extratributari.

La questione non è di poca importanza, poiché dalla sua soluzione dipende la concreta disciplina applicabile alla T.I.A. (tributaria o civilistica), come pure la giurisdizione competente a regolarne le controversie.

A favore dell'orientamento privatistico, che configura la T.I.A. quale entrata di natura patrimoniale, vi sono argomentazioni che attribuiscono un peso preponderante alla denominazione "tariffa" adoperata dall'art. 49 del "decreto Ronchi", alla presenza di elementi di natura contrattuale o volontaristica (l'utente può ridurre il proprio esborso in relazione all'ammontare dei rifiuti avviati al riciclo), all'applicazione dell'IVA alla tariffa e, soprattutto, all'assenza di normativa in materia di accertamento, liquidazione, riscossione, sanzioni e contenzioso.

Tale orientamento ha trovato, in un primo momento, il sostegno delle Sezioni

unite della Corte di Cassazione che, nell'ordinanza del 15 febbraio 2006 n. 3274, ha asserito la natura privatistica della T.I.A., configurata come semplice corrispettivo ovvero entrata parafiscale, contrapposta alla tassa, dovuto dagli utenti per il godimento dei servizi di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani.

Dottrina e giurisprudenza prevalente affermano, invece, la natura tributaria della T.I.A. che viene assimilata alla Tarsu rispetto alla quale si rileva il medesimo presupposto, la sostanziale identità fra soggetti passivi nonché l'analoga modalità di determinazione del tributo e della base imponibile.

Ulteriore argomento a sostegno della natura tributaria della tariffa consiste nella fonte specifica dell'obbligazione, che è da individuarsi nella legge e non nella volontà delle parti non sussistendo alcun rapporto sinallagmatico tra la prestazione del gestore e la controprestazione del contribuente: il servizio deve essere erogato in forza di una legge e l'importo dovuto per esso coinvolge l'intero costo del servizio fornito.

La Corte di Cassazione, ha tentato di superare tutte le incertezze insorte in materia circa la ricomprensione della T.I.A. nell'ambito della competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie e, con varie pronunce, ha ricondotto detta prestazione nel novero dei tributi.

Nella sentenza 17526/2007, la Corte ha fermamente negato la natura negoziale della T.I.A. "non costituendo il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta; e rappresentando invece una forma di finanziamento di servizio pubblico attraverso la imposizione dei relativi costi sull'area sociale che da tali costi ricava, nel suo insieme, un beneficio. Ma senza che vi sia sul piano individuale una corrispondenza costi-benefici".

Più recentemente la Corte Costituzionale, giudicando sulla costituzionalità dell'art. 2, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 che assegna alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla corresponsione del canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani, ha incidentalmente riaffermato, con la sentenza n. 238 del 24 luglio 2009, la natura di entrata tributaria della T.I.A..

La Corte, con la suddetta sentenza, ha espresso l'opinione che la tariffa di igiene ambientale, da non confondere con la tariffa integrata ambientale, di cui all'art. 238 del decreto legislativo n. 152 del 2006 (tariffa che non ha ancora trovato applicazione in mancanza del decreto ministeriale di attuazione), presenta tutte le caratteristiche del tributo, ossia: la doverosità della prestazione; la mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti; il collegamento del prelievo stesso alla spesa pubblica in relazione ad un presupposto economicamente rilevante. Essa costituisce una "mera variante della Tarsu, conservando la qualifica di tributo propria di quest'ultima".

La Corte Costituzionale, rileva, inoltre, che la tariffa di igiene ambientale è estranea all'ambito di applicazione dell'IVA, poiché l'inesistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entità del prelievo porta ad escludere la sussistenza del rapporto sinallagmatico posto alla base dell'assoggettamento ad IVA ai sensi degli articoli 3 e 4 del D.P.R. n. 633/1972 e caratterizzato dal pagamento di un "corrispettivo" per la prestazione di servizi.

## TOSAP

### **Fonte normativa:**

D.Lgs. 15 novembre 1993 n. 507 (artt. 38/56).

### **Ente impositore:**

La tassa è dovuta al Comune o alla Provincia in proporzione alla superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico nell'ambito del rispettivo territorio.

### **Soggetti passivi:**

Coloro che occupano spazi ed aree pubbliche a qualsiasi titolo (titolari dell'atto di concessione o di autorizzazione o in mancanza, occupanti di fatto anche abusivi in proporzione alla superficie effettivamente sottratte all'uso pubblico nell'ambito del rispettivo territorio).

### **Presupposto:**

Le occupazioni di qualsiasi natura di spazi e di aree (anche del sottosuolo) del demanio o del patrimonio indisponibile dei Comuni e delle Province.

### **Fattispecie imponibile:**

Occupazione a qualsiasi titolo di un bene pubblico con conseguente sottrazione di quest'ultimo all'uso della collettività.

### **Commento della dott.ssa Marta Ancona:**

Disciplinata inizialmente dal R.D. 14 settembre 1931 (Tufl), la Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (Tosap) ha trovato il suo assetto definitivo nel D.Lgs. n. 507/1993, attraverso cui il Governo ha provveduto alla razionalizzazione e al riordino del sistema impositivo locale. Abrogata dall'art 51 del D.Lgs. n. 446/1997 con cui veniva introdotta (art. 63) la possibilità per i comuni di istituire a mezzo di delibera regolamentare un canone basato su una tariffa (Cosap) per le occupazioni anche abusive di aree pubbliche in sostituzione della tassa stessa, la Tosap è stata poi reintrodotta dall'art. 31 del D.Lgs. n. 448/1998 con la conseguenza che a tutt'oggi essa si profila come il regime ordinario di imposizione per le occupazioni degli spazi e delle aree pubbliche.

La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche è un tributo che colpisce le occupazioni di qualsiasi natura effettuate – anche senza titolo – nelle strade, nei corsi, nelle piazze e comunque su beni che appartengono al demanio e al patrimonio indisponibile dei Comuni e delle Province, ovvero che appartengono a privati sui quali però risulta costituita “nei modi e nei termini di legge” una servitù di pubblico passaggio.

La fattispecie prevista dall'art 38 del D.Lgs. n. 507/1993 si realizza con l'occupazione a qualsiasi titolo di un bene pubblico con conseguente sottrazione di que-

st'ultimo all'uso della collettività. La *ratio* sottesa alla pretesa fiscale, infatti, anche ad avviso della Suprema Corte; Cass. civ. 23 marzo 2004, n. 5816; Cass. civ. sez trib. 18 settembre 2009, n. 20076) è quella di colpire l'utilizzazione che il singolo fa nel proprio esclusivo interesse di un suolo altrimenti destinato all'utilizzo della generalità dei cittadini ed il conseguente venir meno per la collettività della disponibilità di porzioni di suolo che potrebbero essere altrimenti utilizzate.

La Corte ha, inoltre, da ultimo, precisato, con riferimento a questo aspetto, che "il presupposto impositivo della Tosap deve essere accertato nella sottrazione di superficie pubblica a prescindere dalle finalità (anche se a scopo di lucro) per le quali l'occupazione viene posta in essere" (Cass. civ. sez trib. 18 settembre 2009, n. 20076). Ha, in tal modo, fugando ogni dubbio circa la necessità di collegare l'obbligazione tributaria alla presenza dell'ulteriore requisito del beneficio economico che il contribuente trae dall'utilizzo del suolo pubblico. Ai fini della tassazione inoltre sono ininfluenti sia la volontà del soggetto che ha posto in essere l'occupazione sia il rilascio della relativa autorizzazione. A sostegno di questa conclusione cospicua giurisprudenza di legittimità (Cass. civ. sez V 22 febbraio 2002 n. 2555; Cass. civ. 12 gennaio 2004, n. 238). In particolare, con la sentenza n. 23244 del 2006 la Suprema Corte ha precisato che "...dal tenore letterale della norma appare chiaro che il presupposto impositivo della Tosap è, in generale costituito dalle occupazioni di qualsiasi natura di spazi ed aree pubbliche (anche del sottosuolo) del demanio o del patrimonio indisponibile dei Comuni e delle Province. La norma disciplinatrice prescinde del tutto dalla natura dell'occupazione e, dunque non consente di attribuire rilevanza alcuna agli atti di concessione, con la conseguenza che essi sono irrilevanti ai fini fiscali, poiché l'imposizione colpisce anche le occupazioni senza titolo. Inoltre nessuna importanza viene concessa ai motivi che determinano l'occupazione. L'obbligazione tributaria ha perciò un diretto fondamento normativo, sulla cui base risultano prestabiliti i criteri oggettivi che non lasciano alcun margine di discrezionalità all'ente impositore...".

Anche il tenore letterale dell'art 39 D.Lgs. n. 507/1993 consente di propendere per la conclusione appena prospettata poiché individua, in mancanza di atti di concessione o autorizzazione, il soggetto passivo d'imposta nella persona occupante di fatto. Ed invero dalla norma si ricava che la Tosap è dovuta anche quando, in ipotesi, l'occupazione sia diventata abusiva per la revoca della eventuale concessione.

In merito alla natura giuridica della Tosap, profilo che assume rilevanza specifica con riferimento alla tutela giurisdizionale, la qualificazione e di conseguenza la collocazione all'interno della categoria generica tassa, ha permesso sin dalla sua istituzione di inquadrarla in modo indefettibile tra le materia di competenza delle Commissioni Tributarie.

Nonostante dunque la rivisitazione dell'art 2 del D.Lgs. n. 546/1992, ad opera dell'art 12 della L. 28 dicembre 2001, n. 448 (Legge finanziaria per il 2002), poi dall'art. 3 bis, comma 1 della L. 2 dicembre 2005, n. 248 di conversione del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, che ha ridisegnato e nel contempo ampliato l'ambito della giurisdizione tributaria, tutte le controversie aventi ad oggetto la Tosap, come mostra l'e-



voluzione giurisprudenziale intervenuta dal 2004 al 2009, devono essere devolute alle Commissioni tributarie.

In tal senso Cass. Civ. n. 5167-5463 del 2004: “Le controversie aventi ad oggetto la debenza della tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche sono devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie (conformi Cass. Civ. n. 1239 del 2005, Cass. sez trib. 29 luglio 2009, n. 17581; Consiglio di Stato, sez V, 10 marzo 2009, n. 1379); Cass., SS.UU. civ. 03 luglio 2009, n. 15594: “l’opposizione avverso la cartella esattoriale per il pagamento della tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche, appartiene alla giurisdizione delle commissioni tributarie a mente dell’art. 2, comma 1, lett. H), del D.Lgs. 546/1992, in relazione al capo II del D.Lgs. n. 507/1993 ed all’art. 5 della Legge 281/1970 (Cass., SS.UU. civ., n. 5483/2004) ... a nulla rilevando che il contribuente abbia fondato la propria opposizione sulla circostanza di avere già corrisposto, per il suolo oggetto di occupazione il canone di concessione (Cosap).

## COSAP

**Fonte normativa:**

D.Lgs. n. 446 del 1997.

**Ente:**

Il canone è dovuto al Comune o alla Provincia che discrezionalmente decide di istituirlo, in proporzione alla superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico nell'ambito del rispettivo territorio.

**Soggetti passivi:**

Titolari di atti di concessione o autorizzazione o, in mancanza dei provvedimenti amministrativi, coloro che occupano effettivamente lo spazio pubblico.

**Presupposto:**

Occupazione sia permanente che temporanea di strade, aree e relativi spazi soprastanti e sottostanti appartenenti al demanio o patrimonio indisponibile di Province e Comuni, comprese le aree destinate a mercati anche attrezzati, incluse le occupazioni di aree private soggette a servitù di pubblico passaggio costituita nei modi di legge.

**Fattispecie imponibile:**

Occupazione a qualsiasi titolo di un bene pubblico con conseguente sottrazione di quest'ultimo all'uso della collettività.

**Commento della dott.ssa Marta Ancona:**

L'art 63 del D.Lgs. n. 446/1997 consente ai Comuni e alle Province di istituire, a mezzo di delibera regolamentare, un canone per le occupazioni di spazi ed aree pubbliche. Inizialmente previsto in sostituzione della Tosap (contestualmente abrogata dall'art. 51, lett. a, comma 2 del D.Lgs. n. 446/1997), attualmente rappresenta una scelta discrezionale degli Enti locali che, nell'ambito della loro autonomia finanziaria, hanno la facoltà di applicarlo in modo alternativo alla Tosap.

Al di là della variazione terminologica, Tosap e Cosap sono due entrate del tutto differenti. Recentissima giurisprudenza della Corte di cassazione ha escluso ogni distinzione basata sulla diversità del titolo che ne legittima l'applicazione (rispettivamente per la Tosap il fatto materiale dell'occupazione del suolo, e per il Cosap un provvedimento amministrativo – effettivamente adottato o fittiziamente ritenuto sussistente – di concessione dell'uso esclusivo o speciale del suolo). In proposito la Cassazione ha chiarito che “la concessione alla base del canone può anche essere solo presunta (nel caso di occupazione abusiva) cosicché la mancanza di un provvedimento concessorio non comporta affatto quale automatica conseguenza, la natura tributaria

della pretesa azionata” Cass. civ. n. 18037/2009; SS.UU. civ. 10 dicembre 2009, n. 25794.

La distinzione, quindi deve incentrarsi sulla diversa natura giuridica delle due entrate: tributaria per la Tosap e patrimoniale (privatistica) per il Cosap.

A tale conclusione si è pervenuti, però solo all’esito di un lungo dibattito dottrinale e giurisprudenziale che ha trovato una definitiva composizione nella sentenza della Corte Costituzionale n. 64/2008.

Individuare con esattezza la natura giuridica del Cosap, del resto, assume rilevanza soprattutto per i riflessi che siffatta scelta ingenera in tema di giurisdizione: attribuire alla Cosap natura tributaria significa riconoscere, come per la Tosap, la competenza delle Commissioni Tributarie; in caso contrario la giurisdizione deve essere devoluta al giudice ordinario.

All’orientamento pressoché costante della Suprema Corte secondo cui il Cosap era stato concepito come “un quid ontologicamente diverso sotto il profilo strettamente giuridico dal tributo Tosap, in luogo del quale poteva essere applicato” e risultava “configurato come il corrispettivo di una concessione reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva) dell’uso esclusivo o speciale di beni pubblici” (Cass. SS.UU. civ. ord. 19 agosto 2003), si contrapponevano numerose pronunce delle Commissioni tributarie anche regionali. Secondo la giurisprudenza di merito, infatti, era doverosa, al fine di stabilire la natura dell’imposizione, una verifica caso per caso della regolamentazione adottata dall’ente locale, ben potendo una imposizione definita Cosap avere natura di tributo con conseguente assoggettamento alla più stringente disciplina statale prevista per la Tosap.

A fronte del riconoscimento della natura privatistica del Cosap, la giurisprudenza di legittimità ha, di conseguenza, sempre affermato che le controversie attinenti alla debenza del canone esulano dalla competenza delle Commissioni Tributarie per rientrare invece in quella del giudice ordinario.

In particolare le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno sostenuto che (Cass. SS.UU. civ. 25 maggio 2005 n. 10958) “...l’opposizione avverso la cartella esattoriale per il pagamento della Tosap appartiene alla giurisdizione delle commissioni tributarie ... mentre rientra nella giurisdizione del giudice ordinario la cognizione delle controversie relative al Cosap...”.

La modifica apportata all’art 2 del D.Lgs. n. 546/1992, dall’art 3 bis del D.L. n. 203/2005, includendo espressamente il Cosap tra le materie oggetto della giurisdizione tributaria, ha rischiato di inficiare interamente il percorso ermeneutico seguito dalla Suprema Corte, dal momento che vanificava la distinzione tra Tosap e Cosap. (in tal senso Cass. SS.UU. civ. n. 1611/2007).

La Consulta con la citata sentenza n. 64/2008 è intervenuta in merito bloccando in nuce il brusco revirement ed ha censurato l’incostituzionalità dell’art 2, comma secondo, secondo periodo, così come modificato dall’art. 3 bis del D.L. n. 203/2005, nella parte in cui devolveva espressamente le controversie relative alla debenza del canone per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche alla cognizione della commissioni tributarie.

Il giudice delle leggi ha motivato la pronuncia di illegittimità facendo riferimento all'art. 102, comma 2 della Costituzione ed ha individuato un duplice limite costituzionale cui sottoporre, in generale, ogni eventuale modifica della disciplina concernente gli organi delle giurisdizioni speciali: quello di non "snaturare le materie attribuite a dette giurisdizioni" e quello di "assicurare la conformità alla Costituzione".

In ossequio a tali principi, ad avviso della Consulta, assume rilevanza centrale la natura tributaria del rapporto sottoposto alla cognizione delle Commissioni.

Prescindendo quindi dal *nomen iuris* utilizzato, la natura tributaria delle controversie devolute ai giudici tributari deve essere accertata facendo riferimento ad una serie di parametri elaborati dalla stessa Corte Costituzionale per qualificare come tributarie le entrate erariali (Corte Cost. n. 334/2006; n. 73/2005, in cui si ha riguardo alla doverosità della prestazione e al collegamento di questa con la spesa pubblica).

Di talché l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi tale natura, "...direttamente attraverso una espressa previsione che ampli – così come è avvenuto per l'art 2 – la giurisdizione tributaria a materie non tributarie e indirettamente, a causa di una erronea qualificazione data dal legislatore e dall'interprete ad una particolare materia...", comporta una violazione del divieto di cui all'art 102 del Carta Costituzionale.

Con riferimento specifico alla natura non tributaria della Cosap la Consulta giustifica l'incostituzionalità del secondo comma dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, muovendo dalla ricostruzione costantemente operata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione. In tal senso la Consulta precisa: "...questa Corte deve preliminarmente prendere atto che ... in numerose pronunce la Corte di cassazione ... ha costantemente dichiarato che le controversie attinenti al Cosap non hanno natura tributaria. Tali decisioni circa la natura non tributaria del Cosap, che – per il numero elevato, la sostanziale identità di contenuto e la funzione nomofilattica dell'organo decidente – costituiscono diritto vivente, prospettano una ricostruzione plausibile dell'istituto, non in contrasto con i sopra ricordati criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per individuare le entrate tributarie. Non sussistono ragioni, pertanto, perché questa Corte proceda ad una autonoma valutazione circa la natura non tributaria del Cosap...".

Ad avviso della Corte quindi l'illegittimità costituzionale della norma denunciata discende dall'attribuzione di controversie relative a prestazioni patrimoniali non tributarie alla cognizione delle Commissioni, che si risolve, di conseguenza, nella creazione di un nuovo giudice speciale vietata dal secondo comma dell'art. 102 Cost.

In senso conforme a tale orientamento interpretativo successive e numerose pronunce della Suprema Corte: SS.UU. civ. 10 dicembre 2009, n. 25794; SS.UU. civ. 3 luglio 2009, n. 15593; SS.UU. civ. 18 dicembre 2009, n. 26639.

## AUTOTUTELA

### **Fonte normativa:**

D.L. 30 settembre 1994, n. 564 art. 2 *quater* comma 1; D.M. 11 febbraio 1997 n. 37 art. 2, comma 2; L. 7 agosto 1990 n. 241; D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 art. 2 comma 1.

### **Soggetti attivi:**

Gli enti impositori.

### **Soggetti passivi:**

I contribuenti.

### **Fattispecie:**

Ipotesi di rifiuto, espresso o tacito dell'Amministrazione Finanziaria di esercitare il potere di autotutela.

### **Commento delle dott.sse Marta Ancona<sup>1</sup> e Valeria Morizio<sup>2</sup>:**

1 - Mutuata in parte dal diritto amministrativo, l'autotutela tributaria designa il potere unilaterale dell'Amministrazione Finanziaria di revisionare il proprio operato e si concretizza nella possibilità della stessa di annullare o revocare l'atto emanato.

L'annullamento (totale o parziale) attiene alla legittimità dell'atto stesso, ossia ad un vizio di forma o di procedimento; la revoca invece consiste nel ritiro di un provvedimento infondato, ossia inficiato da vizi sostanziali.

La disciplina legislativa prevista per il ritiro di atti in autotutela è quella dettata dall'art. 2 *quater* del D.L. 30 settembre 1994 n. 564, convertito in Legge 30 novembre 1994 n. 656, nonché dal D.M. 11 febbraio 1997 n. 37 (Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria), quale fonte secondaria.

È un istituto però, quella dell'autotutela, che trova riconoscimento anche in ambito comunitario costituendo espressione del principio di cooperazione sancito dall'art. 10 CE. A riguardo infatti la Corte di Giustizia Europea con sentenza del 13 gennaio 2000 ha stabilito che: "Il principio di cooperazione derivante dall'art. 10 CE impone a un organo amministrativo, investito in una richiesta in tal senso, di riesaminare una decisione amministrativa definitiva per tener conto dell'interpretazione della disposizione pertinente accolta dalla Corte qualora:

- disponga, secondo il diritto nazionale, del potere di ritornare su tale decisione;
- la decisione amministrativa in questione sia diventata definitiva in seguito ad una sentenza di un giudice nazionale che statuisce in ultima istanza;

<sup>1</sup> = Paragrafo 2.

<sup>2</sup> = Paragrafo 1.

- tale sentenza, alla luce di una giurisprudenza della Corte successiva alla medesima, risulti fondata su un'interpretazione errata del diritto comunitario;
- l'interessato si sia rivolto all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stato informato della summenzionata giurisprudenza”.

Alcuni aspetti controversi in ordine alla giurisdizione delle Commissioni tributarie sono emersi all'indomani della riforma dell'art 2 D.Lgs. n. 546/1992, con specifico riferimento alle fattispecie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito dell'A.F. di procedere ad autotutela.

Ed invero inizialmente la cognizione delle Commissioni tributarie era limitata ad una serie di tributi elencati dalla legge, mentre per tutti gli altri la giurisdizione spettava, secondo l'ordinario criterio di riparto, al giudice ordinario (per la lesione di diritti soggettivi) o a quello amministrativo (in materia di interessi legittimi).

Il provvedimento di diniego di autotutela, riguardando il corretto esercizio del potere amministrativo, configurava l'eventuale lesione di un interesse legittimo che doveva, pertanto, essere tutelato con il ricorso agli organi di giustizia amministrativa.

La riforma del 2001, avendo notevolmente ampliato i limiti esterni della giurisdizione tributaria e avendole conferito una competenza di carattere generale, concernente tutti i rapporti tributari, ha, invero, ingenerato il dibattito intorno alla impugnabilità di tale diniego dinnanzi ai giudici tributari. (in tal senso Cass. 10 agosto 2005, n. 16776 “...appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie nelle quali si impugni il rifiuto espresso o tacito dell'amministrazione a procedere ad autotutela, alla luce dell'art. 12, comma 2, della Legge 28 dicembre 2001, n. 448, in forza del quale la giurisdizione tributaria è divenuta una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si faccia questione di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari dal cui ambito restano escluse solo le controversie in cui non è direttamente coinvolto un rapporto tributario...”).

Le perplessità maggiori in relazione alla possibilità di adire il giudice tributario per i ricorsi avverso il rifiuto di procedere ad autotutela, tuttavia, si manifestavano a causa della mancata inclusione dei provvedimenti di diniego nell'elenco tassativo degli atti impugnabili ex art. 19 D.Lgs. n. 546/1992.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha cercato di superare l'*impasse* interpretando estensivamente il citato art. 19, in base al combinato disposto con l'art. 2, ma, soprattutto, evidenziando che, conferita alla giurisdizione tributaria una competenza esclusiva *ratione materiae*, qualora gli atti di diniego non fossero autonomamente impugnabili, si determinerebbe un vuoto di tutela. Ed infatti potrebbero profilarsi questioni di legittimità costituzionale per violazione degli artt. 24 e 113 della Costituzione. (Cass. civ. 10 agosto 2005, n. 16776; Cass. civ. 27 marzo 2007, n. 7388).

2 - Risolta, quindi la questione relativa alla competenza delle Commissioni a conoscere dell'impugnazione del provvedimento con cui l'A.F. rifiuta di procedere ad autotutela (recentemente ribadita anche dalle SS.UU. del 6 febbraio 2009, n. 2870), particolarmente controverso è invece il profilo attinente alla possibilità di ricorrere avverso tale diniego espresso, però, su atti definitivi.

In particolare sull'argomento è opportuno segnalare la recente pronuncia delle

Sezioni Unite, n. 2870 del 6 febbraio 2009, che ha dato luogo ad un vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale. La richiamata sentenza ha, difatti, negato perentoriamente l'impugnabilità del diniego di autotutela riferito ad un atto impositivo definitivo sia per la connotazione propria dell'attività di autotutela, espressione di un potere discrezionale e non di un obbligo giuridico, sia "...perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo...".

Tralasciando i profili strettamente inerenti alla natura del potere (discrezionale o meno) esercitato dall'AF in sede di riesame dell'atto, ad avviso di alcuni l'orientamento restrittivo espresso dalla Suprema Corte sull'impugnabilità del diniego di autotutela di atti definitivi, verrebbe a formare un contrasto all'interno delle stesse Sezioni Unite che, in altre occasioni hanno più volte ritenuto ammissibile, seppure entro certi limiti, l'accesso del contribuente alla giustizia tributaria anche in tali ipotesi. Più precisamente in senso favorevole è la sentenza n. 9669/2009 con cui la Corte ha ammesso il ricorso avverso il diniego su atti definitivi, circoscrivendolo però alle ipotesi in cui il contribuente si limiti a contestare l'illegittimità del rifiuto e non la fondatezza della pretesa tributaria. La Corte infatti ha tenuto a specificare che il riesame dell'atto in autotutela non costituisce un (ulteriore) "mezzo di tutela del contribuente" ed è, quindi, inammissibile se questi eccede l'illegittimità non del rigetto dell'istanza ma degli avvisi di accertamento.

Tale ultima sentenza richiama la n. 7388/2007 nella quale la possibilità di un sindacato del giudice tributario viene limitato in via preliminare al corretto esercizio del potere discrezionale dell'A.F. e successivamente, ove l'atto di esercizio di siffatto potere contenga tale verifica, anche all'esistenza dell'obbligazione tributaria.

Nel 2005, inoltre, le Sezioni Unite con la già citata sentenza n. 16776, pur escludendo la possibilità di contestare nel merito l'originaria pretesa definitiva (consolidatasi per effetto dell'inoppugnabilità del provvedimento) ha previsto nelle ipotesi di diniego, la possibilità di far valere comunque fatti impeditivi modificativi o estintivi, compresi eventi sopravvenuti della pretesa tributaria (nella specie la Corte annullava il provvedimento di rigetto dell'istanza di autotutela del contribuente perché non aveva preso in considerazione gli effetti del sopravvenuto condono sull'atto impositivo definitivo).

Su una diversa posizione si attestano coloro che nell'orientamento delle Sezioni Unite di febbraio non rilevano alcun contrasto giurisprudenziale tenendo conto della sentenza successivamente emessa dallo stesso organo giudicante.

Ed invero nella pronuncia di aprile, la n. 9669 del 2009, la Corte ha confermato la tutela giurisdizionale avverso il diniego di autotutela su atti definitivi nelle ipotesi in cui il contribuente limiti il ricorso ad un vizio di legittimità del provvedimento. Per tale ragione la portata restrittiva della pronuncia precedentemente adottata dovrebbe essere letta in relazione al caso specificatamente deciso: il diniego di autotutela era stato opposto per intervenuta definitività dell'atto a seguito del giudicato formatosi sulla sentenza di primo grado che dichiarava il ricorso inammissibile. L'esercizio dello *ius poenitendi*, quindi, viene arbitrariamente escluso sulla base di un deci-



sione di rito e viene completamente disatteso (contravvenendo alle indicazioni fornite in merito dalla Corte Costituzionale 23 luglio 1997, n. 246) il giudicato penale formatosi sullo stesso accertamento che ben poteva essere considerato evento successivo idoneo *ex se* a contestare nel merito l'originaria fattispecie impositiva. A fronte dell'omesso sindacato del giudice tributario sulla rilevanza dell'elemento sopravvenuto e sul mancato annullamento dell'atto impositivo, il contribuente secondo alcuni potrebbe:

- presentare un ricorso per revocazione ordinaria *ex art.* 395, comma 4, c.p.c., introdotto nel processo tributario dall'art. 64 D.Lgs. n. 546/1992;
- agire nei confronti dell'A.F. *ex art.* 2043 c.c. per la violazione dell'obbligo di conformarsi al giudicato penale (*ex art.* 4, L. 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E).
- agire per ottenere il risarcimento dei danni patiti nei confronti del magistrato, *ex art.* 2, comma 1 L. 13 aprile 1988, n. 117, per non avere questi ottemperato all'obbligo di conformarsi al giudicato penale, omettendo di dare puntuale applicazione ai principi stabiliti dalla Corte Costituzionale.

## ATTI AMMINISTRATIVI GENERALI

### **Fonte normativa:**

D.Lgs. n. 546/1992, artt. 2, comma 3 e 7 comma 5.

### **Soggetti attivi:**

Stato, Enti Locali, Pubbliche Amministrazioni.

### **Soggetti passivi:**

I contribuenti.

### **Presupposto:**

Atti amministrativi generali illegittimi collocati a monte di quelli inerenti alla determinazione dell'*an* e del *quantum debeatur*, ovvero di quelli attinenti alla riscossione.

### **Commento delle dott.sse Marta Ancona<sup>1</sup> e Floriana De Luca<sup>2</sup>:**

1 - Gli atti amministrativi generali perseguono lo scopo della cura concreta di interessi pubblici con effetti nei confronti di una pluralità di destinatari, non determinabili a priori ma solo successivamente alla loro adozione.

In ossequio al criterio di riparto tra la giurisdizione ordinaria e amministrativa, basato sulla natura della situazione giuridica tutelata (diritto soggettivo/interesse legittimo), può assumersi come sostanzialmente acquisita la competenza del giudice amministrativo in materia di atti amministrativi generali e di regolamenti, pacificamente non ascrivibili alla giurisdizione del giudice tributario salvo che in via di cognizione incidentale.

Si è soliti infatti distinguere tra l'impugnativa di atti generali o a contenuto normativo che prevedono criteri per la determinazione delle prestazioni imposte e l'impugnazione di concreti provvedimenti tributari che incidono sul rapporto fiscale; nel primo caso gli atti impugnabili vertendo su posizioni di interesse legittimo sono devoluti alla giurisdizione del giudice amministrativo, nel secondo caso, coinvolgendo direttamente diritti soggettivi, sono tutelabili dinanzi al giudice tributario. In tal senso, non solo l'art. 113 Cost. ma anche l'art. 7, comma 4, Statuto dei diritti del contribuente, il quale dispone che "la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa qualora ne ricorrano i presupposti".

La giurisdizione principale e ordinaria del giudice amministrativo quindi coesiste con quella del giudice tributario e concerne le controversie riguardanti atti amministrativi generali collocati a monte degli atti inerenti alla determinazione dell'*an* e del

<sup>1</sup> = Paragrafo 2.

<sup>2</sup> = Paragrafo 1.

*quantum debeat*, ovvero di quelli attinenti alla riscossione, la cui cognizione invece spetta al giudice tributario.

Per tale ragione, qualora venga in rilievo l'illegittimità dell'atto generale "presupposto", da cui deriva la consequenziale lesione del diritto soggettivo dedotto in giudizio, la Commissione Tributaria avrà solo il potere di disporre l'inibizione degli effetti, senza poterlo tuttavia né rimuovere né annullare. A conforto, Cass. SS.UU. civ. 24 luglio 2007 n. 16293: "spetta alle Commissioni Tributarie la giurisdizione in ordine al ricorso con cui il contribuente, nell'impugnare un avviso di liquidazione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, faccia valere vizi degli atti amministrativi concernenti la determinazione in via generale dei criteri di applicazione del tributo, nonché di quelli attinenti alla formazione del ruolo: rientra infatti nella competenza del giudice tributario, così come delineata dal D.Lgs. n. 546/1992, art. 7, valutare l'illegittimità degli atti amministrativi generali, al limitato fine di decidere la controversia relativa ad uno specifico rapporto tributario, senza poter procedere all'annullamento dell'atto generale".

Le Commissioni tributarie possono, dunque, conoscere dell'impugnazione di atti discrezionali correlati ad interessi legittimi purché, in primo luogo, si tratti di atti incidenti sul rapporto fiscale, di atti cioè che presentino profili di attinenza ai presupposti dell'obbligazione d'imposta in quanto legati all'esistenza del tributo (o anche di interessi, sovrainposte, addizionali). La necessaria sussistenza di un collegamento tra la giurisdizione delle Commissioni e la natura tributaria del rapporto è stata, peraltro, in varie occasioni ribadita anche dal Giudice delle Leggi (sentt. n. 64/2008 e n. 130/2008).

Inoltre, non essendo rinvenibile alcuna disposizione che consenta la proposizione del ricorso in via principale ed autonoma avverso un atto generale dinanzi al giudice tributario, attraverso l'istituto della disapplicazione quest'ultimo potrà comunque neutralizzarne l'efficacia nelle ipotesi in cui il provvedimento generale assuma rilevanza specifica nella decisione sul diverso atto impugnato in via principale e, decidendo come se quell'atto non esistesse (*tamquam non esset*), potrà annullare o riformare l'atto impugnato, in quanto anch'esso illegittimo o infondato in via derivata.

2 - Il potere di disapplicazione si pone, dunque come un rimedio concorrente con la consueta impugnazione dell'atto amministrativo generale dinanzi al Tar, (a conforto il 5 comma, art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 nella parte in cui fa salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente). Il contribuente può scegliere tra le due alternative: la tempestiva impugnazione dell'atto dinanzi agli organi della giurisdizione amministrativa (entro gli ordinari termini decadenziali) al fine di ottenere l'annullamento in via immediata con effetti *erga omnes*, ovvero l'impugnazione dell'atto attuativo alle Commissioni Tributarie, chiedendo la disapplicazione di quello generale con effetti, però, che restano limitati al giudizio intrapreso.

La diretta previsione di una cognizione incidentale del giudice tributario sugli atti amministrativi generali deriva inoltre dalla corretta applicazione dell'art. 19, che, definendo i "limiti interni" alla giurisdizione delle Commissioni consente di escludere che le controversie concernenti gli atti amministrativi generali e i regolamenti pos-

sano ricadere entro le aree di attuazione di uno specifico e concreto rapporto obbligatorio di imposta. In effetti il giudice tributario può conoscere, incidentalmente, della legittimità dell'atto amministrativo generale solo previa impugnazione di uno degli atti tassativamente elencati dall'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992. In tal senso, la Cass. SS.UU. civ. 21 marzo 2006 n. 9224: "ove manchi uno specifico atto impositivo, nella richiesta del cui annullamento consiste il *petitum* sostanziale idoneo a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario, questo, in mancanza della mediazione rappresentata dall'impugnativa dell'atto impositivo, non può giudicare della legittimità degli atti amministrativi generali, dei quali può conoscere, *incidenter tantum* ed entro confini determinati, solo ai fini della disapplicazione nella singola fattispecie dell'atto amministrativo presupposto dell'atto impositivo impugnato".

All'indomani della riforma dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 che ha, di fatto, ampliato la giurisdizione tributaria a tutte le controversie aventi ad oggetto ogni genere di tributo, taluni hanno pensato, interpretando estensivamente il citato art. 19, di poter estendere la competenza delle Commissioni tributarie anche a quelle aventi ad oggetto atti amministrativi generali e regolamenti direttamente influenti sui rapporti d'imposta. In particolare si ipotizzava l'impugnabilità dinanzi al giudice tributario, *ratione materiae*, di tutti gli atti ed i provvedimenti, anche di carattere generale, che avessero comunque contenuto tributario.

Tuttavia a precludere la cognizione del giudice tributario relativamente a tali atti è, in primo luogo l'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 che conferisce alle Commissioni il potere di occuparsi in via incidentale della legittimità degli atti amministrativi generali e di disapplicarli (è di tutta evidenza che l'espressa previsione di una cognizione incidentale delle Commissioni in punto di atti amministrativi generali e di regolamenti già di per se impone di concludere per l'estraneità degli stessi, almeno in via di cognizione ordinaria, rispetto alla giurisdizione tributaria).

Il potere di neutralizzare l'efficacia del provvedimento generale nelle ipotesi in cui lo stesso assuma rilevanza specifica nella decisione sul diverso atto impugnato, disapplicandolo, resiste, pertanto, ai tentativi di coloro che lo ritenevano implicitamente abrogato dalla novella formulazione del terzo comma dell'art. 2 dello stesso decreto con cui è stato conferito al giudice tributario un generalizzato potere di risolvere in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella sua giurisdizione.

L'esclusione della cognizione ordinaria della Commissioni sugli atti amministrativi generali costituisce altresì un portato ritraibile dalla corretta applicazione del già citato art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, non solo per la mancata inclusione degli stessi dal novero di quelli espressamente elencati dalla norma ma anche tenendo presente che gli atti amministrativi generali non possono per definizione farsi ricadere entro le aree dell'attuazione di alcuno specifico e concreto rapporto obbligatorio, che legittimerebbe quantomeno una eventuale interpretazione estensiva della norma.

## SANZIONI TRIBUTARIE AMMINISTRATIVE

**Fonte normativa:**

D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472.

**Ente impositore:**

Le sanzioni sono dovute allo Stato o agli altri Enti locali in ragione della trasgressione a specifiche condotte previste dalla normativa vigente.

**Soggetti passivi:**

Sono riconosciuti come soggetti passivi coloro che mettono in atto la condotta sanzionata, in virtù del principio di personalità della responsabilità.

**Presupposto:**

Un comportamento commissivo od omissivo tale da violare una norma tributaria, accompagnato dall'elemento soggettivo costituito da un particolare atteggiamento psicologico del contribuente.

**Fattispecie imponibile:**

Trasgressione da parte del contribuente della disciplina vigente prevista in materia tributaria.

**Commento del dott. Luigi Iacobellis:**

L'espressa previsione contenuta nell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, novellata dall'art. 12 comma 2 della Legge 28 dicembre 2001 n. 448 (Legge Finanziaria per il 2002), secondo cui appartengono al giudice tributario le controversie "per le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari", si colloca in un dibattito dottrinario e giurisprudenziale non uniforme, a cominciare dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che ne ha attribuito la giurisdizione al giudice tributario, diversamente dalla Corte Costituzionale che l'ha esclusa (sent. n. 130/2008).

La mancata specificazione delle sanzioni la cui giurisdizione è stata devoluta al giudice tributario è stata da taluni interpretata come una devoluzione di carattere generale, riguardante qualsivoglia tipologia di sanzione amministrativa irrogata dagli uffici finanziari, anche se priva di connessione con il rapporto impositivo.

L'espressione utilizzata dal legislatore, dunque, nella sua perentorietà, potrebbe portare a ritenere che qualsiasi controversia concernente un atto di irrogazione di sanzioni che promani da un ufficio finanziario debba essere devoluta alla cognizione della Commissione Tributaria. In realtà, rispetto al tenore letterale della disposizione e nel rispetto dei principi interpretativi sanciti dall'art. 12 delle preleggi, la locuzione è strettamente collegata al disposto "appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie": la sanzione irrogata, dunque, deve essere attinente alla materia tributaria ovvero riguardare fattispecie

riconducibili all'ordinamento tributario e/o concernenti la questione dei tributi. In tal senso la Corte Costituzionale che, richiamando integralmente l'orientamento espresso dalla stessa problematica in materia di Cosap (Corte Cost. n. 64/2008), ha sancito il principio secondo cui il legislatore può modificare l'oggetto della giurisdizione ma nei limiti costituzionali consistenti nel "non snaturare le materie" attribuite alle giurisdizioni speciali (Corte Cost. n. 130/2008): si ribadisce, così, l'assunto secondo cui la natura tributaria del rapporto tributaria del rapporto non può essere ancorata al solo dato formale e soggettivo relativo all'Ufficio competente ad irrogare la sanzione, dovendosi così escludere le prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria. La stessa posizione era stata espressa diversi anni prima nella circolare del 21 marzo 2002 dell'Agenzia delle Entrate: "la disposizione appena richiamata non va interpretata nel senso che la Commissione Tributaria possa conoscere indistintamente tutte le controversie interessate da sanzioni irrogate dall'Amministrazione Finanziaria, qualunque sia la loro natura. Avuto riguardo della speciale collocazione delle Commissioni Tributarie nell'ambito del sistema giurisdizionale, è da ritenere che le sanzioni impugnabili presso le suddette Commissioni debbano comunque risultare connesse con violazioni di disposizioni riconducibili all'ordinamento giuridico tributario e attinenti alla gestione dei tributi". In realtà tale orientamento non è stato sempre supportato dalle Magistrature Superiori. Con sentenza del 5 giugno 2007 n. 13902, la Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha affermato la devoluzione alla cognizione delle Commissioni Tributarie delle controversie aventi ad oggetto l'irrogazione di sanzioni per violazione del regime di incompatibilità dei pubblici dipendenti disposta dagli uffici dell'Amministrazione Finanziaria; viene dunque individuata la giurisdizione del giudice tributario non con riferimento alla materia della controversia ma in relazione all'organo competente ad irrogare la sanzione, nel senso che l'applicazione di questa da parte di un ufficio finanziario vale a radicare la giurisdizione delle Commissioni tributarie anche nel caso in cui si tratti di infrazione diversa da quelle più direttamente tributarie.

La valenza innovativa di tale interpretazione è dirompente in quanto le Commissioni Tributarie si troveranno a dover decidere su controversie molto eterogenee e connesse a provvedimenti sanzionatori riguardanti illeciti amministrativi di varia natura e genere, per il solo fatto di essere emessi da uffici che svolgono anche e non solo funzioni tributarie.

In realtà ad oggi permangono le incertezze sulla giurisdizione tributaria in tema di sanzioni. Esemplificativa è la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Nuoro del 16 giugno 2008 n. 113, la quale ritiene che la sanzione comminata dall'Agenzia delle Entrate ad un istituto bancario per il ritardo ad esso imputabile nel fornire i dati relativi ad un soggetto nei cui confronti era in corso un accertamento è irrogata senza alcun collegamento ad un rapporto giuridico d'imposta e pertanto non ricollegabile alla materia tributaria ed alla sua giurisdizione.

## INDICE ANALITICO

	Pag.
PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA, Lo stato della giurisdizione tributaria	5
 <b>Imposte sui redditi</b>	
IRPEF - Proventi illeciti - Categoria non predeterminata - Classificazione - Redditi diversi - Legittimità - Imponibilità ai fini IRPEF - Esclusività. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 89 del 5 giugno 2009). <i>Nota del prof. avv. Gianluca Selicato.</i>	25
IRPEF - Agevolazioni - Pensioni privilegiate ordinarie - Natura reddituale - Sussistenza - Esenzione - Condizioni. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 71 del 27 maggio 2009).	30
IRPEF - Agevolazioni - Riduzione dell'aliquota su indennità supplementare T.F.R. - Soggetti di ambo i sessi - Spettanza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 6 del 30 gennaio 2009).	30
IRPEF - Plusvalenze - Permuta di terreno - Presupposto impositivo - Riscossione del corrispettivo. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII, Sent. n. 127 del 10 giugno 2009). <i>Nota del Prof. Nicola Fortunato.</i>	31
IRPEF - Plusvalenza - Cessione di suolo edificabile - Quantificazione - Differenza tra costo di acquisto e prezzo di vendita - Esclusività. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 30 del 12 marzo 2009).	38
IRPEF - Redditi da partecipazione - Definizione da parte della società - Effetti sui soci. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 75 del 16 luglio 2009).	39
IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Art. 51 del D.P.R. n. 917/1986 - Corrispettività tra retribuzione e prestazione - Necessità - Non sussiste - Liberalità - Imponibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, Sent. n. 121 del 20 novembre 2009).	39
IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Cosiddetta indennità di trasferta - Tassazione - Criteri e misura. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 53 del 7 maggio 2009).	40
IRPEF - Redditi di lavoro dipendente - Ritenuta versata su premio incentivante per esodo volontario - Diritto al rimborso - Compete. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. III, Sent. n. 509 del 7 settembre 2009).	40
IRPEG - Agevolazioni - Credito di imposta - Avviso di recupero - Natura e funzione - Equiparazione all'avviso di accertamento. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV, Sent. n. 330 del 5 giugno 2009).	40



<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2010</i>	241
	Pag.
IRPEG - Agevolazioni - Credito di imposta per assunzione a tempo indeterminato di lavoratori dipendenti in territori particolari - Legge n. 388/2000 art. 7 - Interpretazione estensiva della norma - Inammissibilità - Fattispecie estranea alle previsioni della norma - Diniego dell'agevolazione - Legittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 75 del 15 maggio 2009).	41
IRPEG - Agevolazioni - Incentivi agli investimenti nelle aree svantaggiate - Omessa o ritardata comunicazione dei dati concernenti gli investimenti - Decadenza dal beneficio - Sussistenza - Applicazione ulteriore di sanzioni amministrative - Illegittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 14 del 6 aprile 2009).	41
IRPEG - Art. 109 del D.P.R. n. 917/86 - Controlli e verifiche - Principio di correlazione tra costi e ricavi - Conseguenze. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 23 del 4 maggio 2009).	42
IRPEG - Società cooperative - Natura commerciale dell'attività - Verifica - Modalità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 13, parte I, del 6 febbraio 2009).	42
<b>Imposta regionale sulle attività produttive</b>	
IRAP - Agenti di commercio - Beni strumentali eccedenti - Assoggettabilità - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II, Sent. n. 39 del 24 marzo 2009).	43
IRAP - Agente di commercio - Reddito di impresa - Sussistenza del presupposto impositivo - Verifica - Esclusione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 31 del 12 maggio 2009).	43
IRAP - Presupposto dell'imposta - Medico convenzionato con SSN - Requisito dell'autonoma organizzazione - Criteri di individuazione. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX, Sent. n. 135 del 4 giugno 2009).	43
IRAP - Presupposto - Attività professionale - Medico pediatra - Impiego di segretaria "part time" - Indice di sussistenza di autonoma organizzazione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 41 del 23 giugno 2009).	44
<b>Imposta sul valore aggiunto</b>	
IVA - Cessione all'esportazione - Intestazione della fattura - Modalità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 49 del 27 marzo 2009).	45
IVA - Fatture per operazioni inesistenti - Prova fornita dal contribuente della mancata produzione di effetti - Condizioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 87 del 20 marzo 2009). <i>Nota dell'avv. Fabio Ciani.</i>	45
IVA - Fatture per operazioni inesistenti - Inversione dell'onere della prova - Presupposti. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 142, parte I, del 17 dicembre 2009).	48

	Pag.
IVA - Maggiore imposta risultante da una verifica tributaria - Versamento a titolo di ravvedimento operoso nel corso della verifica - Costituisce pagamento non dovuto - Duplicazione del pagamento all'esito della verifica - Ripetizione - Diritto - Sussistenza - Termine per l'esercizio - Individuazione. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 107 del 24 giugno 2009).	49
IVA - Rimborso eccedenza IVA da dichiarazione - Controllo della dichiarazione - Termine decadenziale ex art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 33 del 12 maggio 2009). <i>Nota dell'avv. Luigi Quercia.</i>	49
IVA - Violazione dell'obbligo di fatturazione - Obbligo del cessionario o del committente, ex art. 41 quinto comma, lett. b) del D.P.R. n. 633 del 1972 - Portata - Controllo e sindacato altresì della dichiarazione dell'emittente la fattura di non debenza dell'imposta - Necessità - Esclusione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 58 del 13 ottobre 2009).	53
<b>Tributi indiretti</b>	
IMPOSTA DI REGISTRO - Agevolazione per l'acquisto della prima casa - Mancato trasferimento della residenza entro il termine di legge - Revoca dell'agevolazione fiscale - Legittimità - Acquirente minore di età - Irrilevanza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XX, Sent. n. 44 del 26 marzo 2009).	54
IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE - Aliquota ridotta ai sensi della Legge n. 388 del 2000 - Trasferimento di immobili ricadenti nel Progetto Interporto Regionale della Puglia - Applicabilità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII, Sent. n. 4 del 21 gennaio 2009).	54
IMPOSTA DI REGISTRO - Aree scoperte pertinenziali - Valutazione unitariamente all'immobile cui accedono - Riferimento al tempo della compravendita - Necessità - Successivo abbattimento del fabbricato - Irrilevanza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV, Sent. n. 123 del 4 maggio 2009).	55
IMPOSTA DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE - Agevolazioni - Art. 9 del D.P.R. n. 601/73 - Terreni montani - Qualità di coltivatore diretto - Onere della prova. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 27 del 22 giugno 2009).	55
IMPOSTA DI REGISTRO - Locazione pluriennale - Nullità del contratto - Conseguenze in ordine al debito di imposta - Risoluzione consensuale del contratto - Conseguenze - Decadenza dall'azione accertatrice - Termini - Computo. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II, Sent. n. 105 del 7 luglio 2009).	55
IMPOSTA DI REGISTRO - Recupero d'imposta a seguito di decisione comunitaria di incompatibilità di disposizioni agevolative - Natura di imposta complementare - Sussistenza - Natura di imposta suppletiva - Esclusione. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V, Sent. n. 116 del 3 febbraio 2009).	57

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2010</i>	243
	Pag.
IMPOSTA CATASTALE - Avviso di classamento - Motivazione - Obbligo - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 101 del 17 giugno 2009).	58
CATASTO - Avviso di classamento - Motivazione - Indicazione dei dati accertati e della classe attribuita - Sufficienza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, Sent. n. 119 del 20 novembre 2009).	58
INVIM - Avviso di accertamento di valore - Applicazione indice Istat - Prova dell'accertamento - Insufficienza. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. II, Sent. n. 426 del 28 agosto 2009).	58
IMPOSTA DI SUCCESSIONE - Facoltà del dichiarante di correggere la dichiarazione - Limiti - Configurazione legale degli istituti giuridici - Sussistenza - Comunione legale tra i coniugi - Norme sull'acquisto della proprietà per accessione - Prevalenza di quest'ultime - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 130 del 24 aprile 2009).	59
IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE - Valore non eccedente la franchigia - Imposta fissa di registro - È dovuta. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II, Sent. n. 19 del 4 marzo 2009).	59
TASSA SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE - Contratto di abbonamento per l'utilizzo di telefoni cellulari - Incompatibilità con la normativa comunitaria - Questione rilevante e non manifestamente infondata. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. IV, Ord. n. 255 del 6 ottobre 2009). <i>Nota dell'avv. Francesco Fratini.</i>	60
 <b>Diritti e tributi locali</b>	
ICI - Area fabbricabile - Determinazione del valore - Deliberazione comunale - Natura regolamentare - Principio di irretroattività delle disposizioni tributarie - Applicabilità - Natura diversa - Onere della prova - Spetta al Comune. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 131 del 16 novembre 2009).	65
ICI - Accertamento - Motivazione - Allegazione della delibera di determinazione delle aliquote - Obbligo - Non sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 110 del 15 settembre 2009).	65
ICI - Omessa denuncia del contribuente - Accertamento d'Ufficio - Reiterazione per l'anno successivo - Applicazione della sanzione per omessa denuncia - Illegittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 50 del 10 giugno 2009).	66
CONTRIBUTI CONSORTILI a favore dei Consorzi di bonifica - Presupposto dell'obbligazione - Individuazione - Criteri. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV, Sent. n. 77 del 22 giugno 2009).	66
DIRITTI CAMERALI - Diritto camerale annuale - Durata dell'obbligo - Persistenza fino alla cancellazione della ditta dal Registro delle imprese. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 72 del 27 maggio 2009).	66

	Pag.
ECOTASSA - Attività di scarica abusiva - Omessa denuncia - Sanzione - Imputazione all'utilizzatore o al proprietario del terreno. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIV, Sent. n. 8 del 12 gennaio 2009). <i>Nota della dott.ssa Marta Basile e del dott. Claudio Sciancalepore.</i>	67
ECOTASSA - Tassa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto - Art. 17, commi 29 e segg. della L. n. 449/97 - Immediata cogenza - Sussiste. IDEM - Natura di accisa - Sussiste - Conseguenze ai fini della domanda di rimborso. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 75 del 10 giugno 2009).	77
TARSU - Derivati dalla lavorazione delle olive e dalla produzione di olio - Assoggettamento all'imposta - Insussistenza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XII, Sent. n. 92 del 12 maggio 2009).	78
TARSU - Legge istitutiva e regolamento - Carattere vincolante per il Comune - Variazione delle categorie con successiva delibera - Illegittimità. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I, Sent. n. 629 del 14 ottobre 2009).	78
TARSU - Presupposto - Possesso dell'immobile - Presentazione tardiva della dichiarazione in presenza di perdita di possesso dell'immobile - Irrilevanza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 12 del 12 febbraio 2009).	79
TASSE AUTOMOBILISTICHE - Riscossione - Cartella di pagamento - Termini di decadenza - Norme in tema di imposte dirette - Inapplicabilità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX, Sent. n. 189 del 23 ottobre 2009).	79
 <b>Procedimento e contenzioso</b>	
ACCERTAMENTO - Accessi, ispezioni e verifiche - Autorizzazione - Firma del funzionario delegato - Illegittimità - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 4 del 20 gennaio 2009). <i>Nota del dott. Marco Ligrani.</i>	80
ACCERTAMENTO - Accessi, ispezioni e verifiche - Attribuzioni e poteri degli uffici - Mancata redazione del processo verbale di constatazione - Conseguente illegittimità dell'avviso di rettifica - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV, Sent. n. 124 del 4 maggio 2009).	85
ACCERTAMENTO - Iva - Accertamento di corrispettivi o di imposte non dichiarate - Motivazione e prova - Contestazioni del contribuente in sede di verifica o istruttoria - Fatti nuovi - Necessità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VI, Sent. n. 180 del 2 dicembre 2009).	85
ACCERTAMENTO - Avviso - Motivazione - Rinvio a processi verbali eseguiti presso soggetti terzi - Omessa allegazione e/o preventiva notificazione al contribuente accertato - Carenza di motivazione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 142, parte II, del 17 dicembre 2009).	85
ACCERTAMENTO - Controlli formali - Comunicazione di irregolarità relativa alla liqui-	

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2010</i>	245
	Pag.
dazione della dichiarazione - Preventivo invio al contribuente - Necessità - Insussistenza - Nullità dell'iscrizione a ruolo - Insussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 139 del 4 dicembre 2009).	86
ACCERTAMENTO - Controlli formali - Obblighi dell'Ufficio. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 140 del 4 dicembre 2009).	86
ACCERTAMENTO - Controlli formali - Iscrizione a ruolo ex art. 36 ter del D.P.R. n. 600/73 - Mancato invio dell'avvio bonario - Illegittimità - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 90 del 5 giugno 2009).	87
ACCERTAMENTO - Controlli formali - Comunicazioni al contribuente - Omissioni - Nullità degli atti derivati - Condizioni e limiti. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX, Sent. n. 83, parte I, del 20 aprile 2009).	87
ACCERTAMENTO - Induttivo - Contabilità formalmente regolare - Applicazione del metodo basato sulla percentuale di ricarico - Legittimità - Sussiste - Scostamento non abnorme né irragionevole rispetto alla media di settore - Illegittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV, Sent. n. 221 del 5 ottobre 2009).	90
ACCERTAMENTO - Induttivo - Irregolare tenuta e conservazione della documentazione contabile - Presupposti per la determinazione induttiva del reddito - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 169 del 13 maggio 2009).	90
ACCERTAMENTO - Induttivo - Valutazione dell'attendibilità della contabilità da parte del consulente d'Ufficio - Difetto di prova certa - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. II, Sent. n. 78 del 13 febbraio 2009).	91
ACCERTAMENTO - Insussistenza di operazioni economiche - Prova - Sequestro penale di fatture - Inidoneità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 39 del 20 marzo 2009).	91
ACCERTAMENTO - Studi di settore - Incertezza di elementi e/o erroneità di calcolo - Inattendibilità. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. II, Sent. n. 390 dell'11 agosto 2009).	91
ACCERTAMENTO - Studi di settore - Presunzione semplice - Ricorre - Verifica della correttezza degli studi in relazione alla reale situazione del contribuente - Necessità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 13 del 17 febbraio 2009).	92
ACCERTAMENTO - Studi di settore - Presupposti - Contabilità formalmente regolare - Gravi incongruenze emergenti dagli studi di settore - Necessità - Mancanza - Conseguenze - Illegittimità dell'accertamento. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 71 del 3 marzo 2009).	92
ACCERTAMENTO - Studi di settore - Prova contraria a carico del contribuente - Modalità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 47 del 23 marzo 2009).	93
ACCERTAMENTO - Studi di settore e parametri - Utilizzazione per l'accertamento ana-	

	Pag.
litico-induttivo - Legittimità - Condizioni e limiti. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 138 del 1 dicembre 2009).	93
ACCERTAMENTO - Termini - Proroga - Art. 10 della Legge n. 289/2002 - Applicabilità nei confronti di coloro che non si sono avvalsi del condono - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 45 del 15 maggio 2009).	94
ACCERTAMENTO - Verifiche fiscali - Garanzie del contribuente - Nullità generali ai sensi dello Statuto - Insussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 118 del 11 novembre 2009).	94
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Contratto di vendita immobiliare caratterizzato da antieconomicità dell'operazione - Carattere simulato del contratto - Sussistenza - Accertamento - Recupero a tassazione di un costo corrispondente al prezzo di acquisto di un immobile nel caso di simulazione assoluta del contratto di compravendita - Legittimità. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I, Sent. n. 288 del 10 novembre 2009).	94
ACCERTAMENTO IMPOSTE SU REDDITI - Inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di atti, fatti e negozi aventi finalità elusive di imposta - Rilevabilità d'ufficio nel giudizio contenzioso - Potere del Giudice - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I, Sent. n. 91 del 12 maggio 2009).	95
ACCERTAMENTO - Avviso - Credito erariale - Tutela cautelare - Art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 1997 - Inapplicabilità. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. I, Sent. n. 19 del 19 febbraio 2009).	96
PROCESSO TRIBUTARIO - Giudice - Competenza per connessione - Fattispecie in tema di litisconsorzio. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. V, Sent. n. 30 del 16 marzo 2009).	97
PROCESSO TRIBUTARIO - Giudice - Competenza per territorio - Criterio di determinazione - Impugnazione della cartella di pagamento estesa o no all'atto presupposto o prodromico non notificato. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I, Sent. n. 69 del 16 aprile 2009).	98
PROCESSO TRIBUTARIO - Pronuncia cautelare e pronuncia di merito - Differenze - Violazione del principio di immutabilità del collegio ex art. 276 c.p.c. - Non sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 11, parte I, del 23 marzo 2009).	99
PROCESSO TRIBUTARIO - Parti - Contribuente fallito - Legittimazione ad impugnare l'atto di accertamento - Sussistenza - Condizioni - Disinteresse degli organi del fallimento - Necessità. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV, Sent. n. 9 del 3 febbraio 2009).	99
PROCESSO TRIBUTARIO - Parti - Legittimazione ad agire - Individuazione del soggetto legittimato - Riferimento al destinatario dell'atto impugnabile - Necessità - Natura solidale dell'obbligazione tributaria - Irrilevanza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 94 del 27 marzo 2009).	100

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2010</i>	247
	Pag.
PROCESSO TRIBUTARIO - Notificazioni - Atto notificato in busta chiusa - Nullità della notifica - Non sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 22, parte I, del 27 febbraio 2009).	100
PROCESSO TRIBUTARIO - Condanna alle spese - Annullamento atto in sede di autotutela - Istanza del contribuente precedente all'introduzione del giudizio - Sentenza di cessata materia del contendere - Condanna alle spese dell'Amministrazione - Legittimità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 29 del 17 marzo 2009). <i>Nota dell'avv. Luigi Carbone.</i>	101
PROCESSO TRIBUTARIO - Condanna alle spese - Compensazione - Giusti motivi - Individuazione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 8 del 29 gennaio 2010).	107
PROCESSO TRIBUTARIO - Condanna alle spese - Compensazione - Giusti motivi - Specificazione - Necessità. IDEM - Condanna alle spese - Compensazione - Ritiro dell'atto impugnato - Cessazione della materia del contendere - Giusti motivi di compensazione delle spese - Insussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, Sent. n. 34 del 19 febbraio 2010).	107
PROCESSO TRIBUTARIO - Condanna alle spese - Rinuncia al ricorso e richiesta di estinzione del giudizio - Compensazione delle spese - Condizioni. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV, Sent. n. 10 del 9 febbraio 2009).	108
PROCESSO TRIBUTARIO - Atti impugnabili - Autoliquidazione e omesso versamento dell'Irap - Cartella di pagamento - Impugnazione anche per la debenza del tributo. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 11, parte II, del 23 marzo 2009).	108
PROCESSO TRIBUTARIO - Atti impugnabili - Estratto di ruolo - Impugnazione - Inammissibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 167 del 18 dicembre 2009). <i>Nota dell'avv. Luca Lubelli.</i>	108
PROCESSO TRIBUTARIO - Atti impugnabili - Autoliquidazione e omesso versamento dell'IRAP - Cartella di pagamento - Impugnazione solo per vizi propri. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 54 del 22 settembre 2009).	115
PROCESSO TRIBUTARIO - Atti impugnabili - Intimazione di pagamento preceduta da cartella non opposta - Impugnabilità - Sussistenza - Limiti. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII, Sent. n. 18 del 21 gennaio 2009).	115
PROCESSO TRIBUTARIO - Atti impugnabili - Sollecito di pagamento di cartella esattoriale - Impugnabilità - Non sussiste. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIV, Sent. n. 114 del 20 aprile 2009).	116
PROCESSO TRIBUTARIO - Deposito documenti - Termini - Carattere perentorio - Esclusione. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX, Sent. n. 83, parte II, del 20 aprile 2009).	116
PROCESSO TRIBUTARIO - Deposito documenti e memorie - Termini - Natura - Peren-	



	Pag.
torietà - Sussiste - Esame dei documenti e delle argomentazioni tardivamente prodotti - Violazione del principio del contraddittorio - Sussiste - Nullità della sentenza - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. II, Sent. n. 76 del 27 maggio 2009).	116
PROCESSO TRIBUTARIO - Discussione in pubblica udienza - Mancata notificazione dell'istanza alla controparte - Nullità della sentenza - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 82 del 13 novembre 2009).	117
PROCESSO TRIBUTARIO - Decisione secondo equità ai sensi dell'art. 114 c.p.c. - Inapplicabilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 361 del 20 ottobre 2009). <i>Nota del prof. avv. Antonio Uricchio.</i>	117
PROCESSO TRIBUTARIO - Sentenza - Difetto di motivazione - In relazione a tutte le argomentazioni svolte dalle parti - Non sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 70, parte II, del 3 marzo 2009).	123
PROCESSO TRIBUTARIO - Sentenza - Principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato - Contenuti. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 13, parte II, del 6 febbraio 2009).	124
PROCESSO TRIBUTARIO - Pronuncia erronea (in parte) di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere - Formazione del giudicato - Effetti e conseguenze. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I, Sent. n. 267 del 31 marzo 2009).	124
PROCESSO TRIBUTARIO - Conciliazione giudiziale - Effetto estintivo - Presupposti - Pagamento degli importi concordati - Necessità - Mancato pagamento - Conseguenze sul processo e sulla controversia. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, Sent. n. 120 del 20 novembre 2009). <i>Nota dell'avv. Maurizio Villani.</i>	125
PROCESSO TRIBUTARIO - Appello - Domanda di estensione del contraddittorio e richiesta di risarcimento danni - Inammissibilità - "Ius novorum" - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 27 del 16 marzo 2009).	128
PROCESSO TRIBUTARIO - Appello - Eccezione di adesione al condono - Proponibilità - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV, Sent. n. 129 del 6 maggio 2009).	129
PROCESSO TRIBUTARIO - Appello - Genericità dei motivi di impugnazione - Conseguenze - Rigetto. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 179 del 14 maggio 2009).	129
PROCESSO TRIBUTARIO - Appello dell'Ufficio - Inammissibilità per mancanza della prescritta autorizzazione anteriore alla notifica dell'appello - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 45 del 13 febbraio 2009).	130
PROCESSO TRIBUTARIO - Appello dell'Ufficio - Provvedimento di autorizzazione all'impugnazione - Difetto di sottoscrizione - Mera irregolarità dell'atto - Sussistenza - Condizioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 151 del 30 aprile 2009).	130

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2010</i>	249
	Pag.
PROCESSO TRIBUTARIO - Sospensione dell'esecutività delle sentenze emesse in grado di appello impugnate per cassazione - Potere del Giudice tributario - Insussistenza - Ragioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Ord. n. 156 dell'1 dicembre 2009).	131
PROCESSO TRIBUTARIO - Sentenze non passate in giudicato - Esecuzione - Ammissibilità.	
IDEM - Sentenze non definitive (soggette ad impugnazione) - Esecuzione - Disparità di situazione dell'Amministrazione e del contribuente - Ingiustizia. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 117 del 25 settembre 2009).	131
RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Annullamento in autotutela - Obbligatorietà in caso di errore segnalato dal contribuente - Rifiuto dello sgravio - Illegittimità - Definitività della cartella - Irrilevanza. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. VI, Sent. n. 144 del 25 marzo 2009).	134
RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Contenuto - Denominazione tributo ed importo complessivo - Difetto di indicazioni - Sussiste - Illegittimità - Conseguenze. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 65 del 16 luglio 2009).	138
RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Intestazione ai soci di S.a.s. cancellata dal registro delle imprese - Nullità della cartella - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II, Sent. n. 40 del 24 marzo 2009).	138
RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Mancata indicazione del responsabile del procedimento - Invalidità (annullabilità) ai sensi dello Statuto del contribuente - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 111 del 26 novembre 2009).	139
RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Motivazione - Contenuto - Indicazione della causale - Riferimento al controllo della dichiarazione - Sufficienza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, Sent. n. 18 del 29 gennaio 2010).	139
RISCOSSIONE - Avviso di mora - Cartella di pagamento - Mancata notifica - Conseguenze. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 88, parte I, del 20 marzo 2009).	140
RISCOSSIONE - Ipoteca - Titolo e formalità per l'iscrizione. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. V, Sent. n. 4 del 7 gennaio 2010).	140
RISCOSSIONE - Ipoteca - Titolo e formalità per l'iscrizione. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIII, Sent. n. 195 del 14 ottobre 2009). <i>Nota dell'avv. Antonio Damascelli.</i>	142
RISCOSSIONE - Iscrizione ipotecaria - Art. 77 del D.P.R. n. 602/73 - Natura cautelare - Avviso ex art. 50 del D.P.R. n. 602/73 - Necessità - Non sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 79 del 10 giugno 2009).	146
RISCOSSIONE - Iscrizione ipotecaria - Art. 77 del D.P.R. n. 602/73 - Necessità dell'avviso previsto dall'art. 50 del D.P.R. n. 602/73 - Non sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 17, parte II, del 20 aprile 2009).	146

	Pag.
RISCOSSIONE - Iscrizione ipotecaria - Garanzia per crediti certi. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 37 del 22 aprile 2009).	147
RISCOSSIONE - Ipoteca del concessionario - Iscrizioni anteriori all'entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006 - Ricorso al Giudice tributario - Ammissibilità. IDEM - Limite monetario per l'espropriazione immobiliare - Estensione all'iscrizione di ipoteca - Sussistenza - Iscrizione dell'ipoteca per crediti inferiori al detto limite - Illegittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 110 del 26 novembre 2009).	147
RISCOSSIONE - Iscrizione di ipoteca - Sproporzione rispetto al valore dell'immobile - Illegittimità dell'iscrizione - Sussiste - Decorso dell'anno dalla notificazione della cartella di pagamento - Preventiva intimazione di pagamento - Necessità - Illegittimità dell'iscrizione - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIV, Sent. n. 164 del 25 giugno 2009). <i>Nota del dott. Walter Celentano.</i>	150
RISCOSSIONE - Fermo amministrativo - Preavviso - Impugnazione - Ammissibilità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 37 del 27 marzo 2009).	161
RISCOSSIONE - Fermo di beni mobili - Preavviso di fermo - Impugnabilità - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 63 del 10 novembre 2009).	161
RISCOSSIONE - Fermo di beni mobili registrati - Preavviso del fermo - Indicazione del responsabile del procedimento - Mancanza - Nullità dell'atto - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II, Sent. n. 654 del 13 ottobre 2009).	162
RISCOSSIONE - Rimborsi - Costituzione in mora - Interruzione della prescrizione - Contenuto. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 43 del 20 marzo 2009).	162
RISCOSSIONE - Rimborsi - Tardività - Rivalutazione monetaria oltre agli interessi - Ammissibilità - Non sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV, Sent. n. 101 del 21 aprile 2009).	162
CONDONO - Legge n. 289/2002, art. 11 - Definizione agevolata delle imposte di registro, ipotecarie, catastali e sulle successioni e donazioni - Termini per la rettifica e la liquidazione delle maggiori imposte - Proroga biennale - Ambito di applicazione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 133 del 16 novembre 2009).	163
CONDONO - Legge n. 289/2002 - Provvedimento di diniego - Motivazione - Necessità - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 63 del 4 maggio 2009).	163
CONDONO - Validità della definizione - Condizioni - Pagamento di tutte le somme dovute - Insussistenza. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. VIII, Sent. n. 260 del 10 febbraio 2009).	164
CONDONO - Definizione degli omessi versamenti art. 9 bis della Legge n. 289/2002 - Mancato pagamento delle rate successive alla prima - Validità ed efficacia della definizione - Non sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 22, parte II, del 27 febbraio 2009).	164

*Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1/2, 2010* 251

CONDONO - Disposizione agevolativa dell'art. 9 bis della Legge n. 289 del 2002 - Interpretazione nel senso della unitarietà delle singole statuizioni in ordine ai versamenti delle somme dovute - Legittimità - Conseguenze - Lacunosità della disposizione - Insussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 46 del 7 maggio 2009). 165

CONDONO "tombale" - Art. 9 della Legge n. 289/2002 - Crediti e rimborsi richiesti - Accertamento e controllo dell'Ufficio - Legittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 94 del 20 luglio 2009). 165

CONDONO - Art. 9 della Legge n. 289/02 - Nullità dell'atto impositivo - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 22 del 20 aprile 2009). 166

### **Disposizioni tributarie di carattere generale**

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Regolamenti adottati dalla Pubblica Amministrazione - Efficacia normativa - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 88 del 2 luglio 2009). 167

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Istituto della compensazione - Applicabilità - Criteri. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 12 del 16 gennaio 2009). 167

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Istituto della compensazione - Irritualità nell'esercizio del diritto di credito - Conseguenze - Fattispecie. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 165 del 18 dicembre 2009). 167

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Dichiarazione dei redditi - Fonte dell'obbligazione tributaria - Non è tale - Dichiarazione di scienza - Emendabilità - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 4 del 2 febbraio 2009). 168

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Principio di legalità - Necessità di una previsione espressa - Casi non previsti - Illegittimità della sanzione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 127 del 25 settembre 2009). 168

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Rimborsi - Indebito oggettivo - Pagamenti effettuati in contrasto con il diritto comunitario o in virtù di norme dichiarate incostituzionali - Differenza rispetto all'erroneo pagamento - Non sussiste - Disciplina ordinaria prevista dalle singole leggi di imposta - Applicabilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 107, parte II, del 15 settembre 2009). 169

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE - Rimborsi - Ripetizione di indebito - Applicabilità della disciplina di diritto comune - Non sussiste - Regime speciale previsto dalle singole leggi di imposta - Applicabilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII, Sent. n. 107, parte I, del 15 settembre 2009). 169

## AUTORI DELLE NOTE

	Pag.
Marta Basile - Dirigente dell'ufficio tributi derivati e compartecipati della Regione Puglia - Docente Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze: <i>"Discarica abusiva: applicazione del tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi"</i> .	67
Luigi Carbone - Avvocato Tributarista in Bari: <i>"Cessazione della materia del contendere e 'soccumbenza virtuale'"</i> .	101
Walter Celentano - Consigliere della Corte di Cassazione: <i>"Sulla più invisibile (allo stato) delle gravanze fiscali"</i> .	151
Fabio Ciani - Avvocato Tributarista in Bari: <i>"Ripartizione dell'onere probatorio nei giudizi sulla fittizietà oggettiva e soggettiva delle fatturazioni"</i> .	45
Antonio Damascelli - Avvocato Tributarista in Bari - Presidente della Camera Tributaria degli Avvocati della Provincia di Bari - Direttore della Fondazione Scuola Forense Barese: <i>"L'efficacia esterna dell'estratto di ruolo ai fini dell'iscrizione ipotecaria"</i> .	142
Nicola Fortunato - Ricercatore in Diritto Tributario nella Università La Sapienza di Roma: <i>"Il regime fiscale della permuta di area edificabile con unità immobiliari da realizzare sulla stessa"</i> .	31
Francesco Fratini - Avvocato Tributarista - Consulente esperto della Commissione europea - Prof. nell'Università di Perugia: <i>"Incompatibilità della Tassa di Concessione Governativa con le norme comunitarie in tema di concorrenza e con il principio della libera circolazione e del libero accesso ai mercati"</i> .	60
Marco Ligrani - Dottore commercialista - Tesoriere Unione Giovani Dottori Commercialisti di Bari e Trani: <i>"È nullo l'accertamento conseguente ad un controllo autorizzato dal delegato del direttore dell'Ufficio"</i> .	80
Luca Lubelli - Avvocato Tributarista in Taranto: <i>"I limiti all'interpretazione estensiva della tassatività degli atti impugnabili nel processo tributario, secondo le recenti sentenze della Suprema Corte di Cassazione"</i> .	109
Luigi Quercia - Avvocato Tributarista in Bari - Vice presidente della Camera Tributaria degli Avvocati della Provincia di Bari: <i>"Il riporto del credito IVA non differisce il termine per l'accertamento"</i> .	50
Claudio Sciancalepore - Esperto in Finanza Locale: <i>"Discarica abusiva: applicazione del tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi"</i> .	67
Gianluca Selicato - Ricercatore di Diritto Tributario nella Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Bari - Prof. di Diritto Tributario nella Facoltà di Economia dell'Università di Bari - Sede di Brindisi: <i>"La classificazione dei proventi illeciti di 'natura incerta' nell'ambito delle categorie reddituali del Tuir"</i> .	25
Antonio Uricchio - Preside della 2ª Facoltà di Giurisprudenza di Bari, Sede di Taranto - Ordinario di Diritto Tributario - Coordinatore scientifico del Master in Diritto e Pratica Tributaria presso il Consorzio universitario Universus CSEI - Coordinatore del corso di dottorato in Pubblica Amministrazione dell'Economia e delle Finanze: <i>"Equità sostitutiva e controversie catastali"</i> .	117
Maurizio Villani - Avvocato Tributarista in Lecce: <i>"Conciliazione giudiziale ed estinzione del giudizio"</i> .	125

### AUTORE DELLE NOTE REDAZIONALI

DOTT. WALTER CELENTANO, Consigliere della Corte di Cassazione

### CONTRIBUTI DOTTRINALI

PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA, <i>Lo stato della giurisdizione tributaria</i>	5
PROF. GIANNI MARONGIU, <i>Verso il codice tributario?</i>	170
PROF. AVV. ANTONIO URICCHIO, <i>Emergenze ambientali e imposizione</i>	174
DOTT. MARIO CICALA, <i>Certezza del diritto ed oscillazioni della Corte di Cassazione</i>	182
PROF. AVV. GIUSEPPE MARIA CIPOLLA, <i>L'accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili</i>	189

### OSSERVATORIO SULLA EVOLUZIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

PROF. NICOLA D'AMATI, <i>Giurisdizionalità delle commissioni tributarie</i>	204
Contributi consortili. <i>Commento del prof. avv. Gianluca Selicato</i>	208
Il contributo per il Servizio Sanitario Nazionale. <i>Commento dell'avv. Luigi Riccardi*</i>	212
L'imposta e il canone comunale sulla pubblicità. Il diritto sulle pubbliche affissioni. <i>Commento dell'avv. Ottavio Lobefaro*</i>	216
Canone per il servizio di depurazione e scarico delle acque reflue. <i>Commento dell'avv. Marida Urbano*</i>	220
La tariffa di igiene ambientale (T.I.A.). <i>Commento dell'avv. Ritamelia Tortora*</i>	223
Tosap. <i>Commento della dott.ssa Marta Ancona*</i>	225
Cosap. <i>Commento della dott.ssa Marta Ancona*</i>	228
Autotutela. <i>Commento delle dott.sse Marta Ancona e Valeria Morizio*</i>	231
Atti amministrativi generali. <i>Commento delle dott.sse Marta Ancona e Floriana De Luca*</i>	235
Sanzioni tributarie amministrative. <i>Commento del dott. Luigi Iacobellis*</i>	238

\* Dottorando in "Pubblica Amministrazione dell'Economia e delle Finanze" presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Bari.

**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA\***

	Pag.		Pag.
Sez. XIV n. 12 del 16/01/2009	167	Sez. XXII n. 179 del 14/05/2009	129
Sez. XV n. 4 del 20/01/2009	80	Sez. XIV n. 75 del 15/05/2009	41
Sez. IV n. 4 del 02/02/2009	168	Sez. XI n. 45 del 15/05/2009	94
Sez. VIII n. 13 parte I del 06/02/2009	42	Sez. IV n. 27 del 22/06/2009	55
Sez. VIII n. 13 parte II del 06/02/2009	124	Sez. XV n. 50 del 10/06/2009	66
Sez. XV n. 12 del 12/02/2009	79	Sez. VII n. 75 del 10/06/2009	77
Sez. XXII n. 45 del 13/02/2009	130	Sez. VII n. 79 del 10/06/2009	146
Sez. X n. 13 del 17/02/2009	92	Sez. X n. 41 del 23/06/2009	44
Sez. XI n. 22 parte I del 27/02/2009	100	Sez. VII n. 88 del 02/07/2009	167
Sez. XI n. 22 parte II del 27/02/2009	164	Sez. XI n. 75 del 16/07/2009	39
Sez. XXII n. 71 del 03/03/2009	92	Sez. XI n. 65 del 16/07/2009	138
Sez. XXII n. 70 parte II del 03/03/2009	123	Sez. VII n. 94 del 20/07/2009	165
Sez. VIII n. 30 del 12/03/2009	38	Sez. VII n. 110 del 15/09/2009	65
Sez. XI n. 27 del 16/03/2009	128	Sez. VII n. 107 parte II del 15/09/2009	169
Sez. XXII n. 87 del 20/03/2009	45	Sez. VII n. 107 parte I del 15/09/2009	169
Sez. IX n. 39 del 20/03/2009	91	Sez. X n. 54 del 22/09/2009	115
Sez. XXII n. 88 parte I del 20/03/2009	140	Sez. XIV n. 117 del 25/09/2009	131
Sez. IX n. 43 del 20/03/2009	162	Sez. XIV n. 127 del 25/09/2009	168
Sez. IX n. 47 del 23/03/2009	93	Sez. XXIV n. 221 del 05/10/2009	90
Sez. IV n. 11 parte I del 23/03/2009	99	Sez. X n. 58 del 13/10/2009	53
Sez. IV n. 11 parte II del 23/03/2009	108	Sez. XXII n. 361 del 20/10/2009	117
Sez. II n. 39 del 24/03/2009	43	Sez. X n. 63 del 10/11/2009	161
Sez. II n. 40 del 24/03/2009	139	Sez. VIII n. 118 del 11/11/2009	94
Sez. XIV n. 49 del 27/03/2009	45	Sez. XI n. 82 del 13/11/2009	117
Sez. XXII n. 94 del 27/03/2009	100	Sez. VII n. 131 del 16/11/2009	65
Sez. IV n. 14 del 06/04/2009	41	Sez. VII n. 133 del 16/11/2009	163
Sez. IV n. 17 parte II del 20/04/2009	146	Sez. VI n. 121 del 20/11/2009	39
Sez. IV n. 22 del 20/04/2009	166	Sez. VI n. 119 del 20/11/2009	58
Sez. XXV n. 101 del 21/04/2009	162	Sez. VI n. 120 del 20/11/2009	125
Sez. XV n. 37 del 22/04/2009	147	Sez. IX n. 111 del 26/11/2009	139
Sez. XXII n. 130 del 24/04/2009	59	Sez. IX n. 110 del 26/11/2009	147
Sez. XXII n. 151 del 30/04/2009	130	Sez. IX n. 138 del 01/12/2009	93
Sez. IV n. 23 del 04/05/2009	42	Sez. XXII n. 156 del 01/12/2009	131
Sez. XXV n. 123 del 04/05/2009	55	Sez. VII n. 139 del 04/12/2009	86
Sez. XXV n. 124 del 04/05/2009	85	Sez. VII n. 140 del 04/12/2009	86
Sez. IX n. 63 del 04/05/2009	163	Sez. IX n. 142 parte I del 17/12/2009	48
Sez. XXV n. 129 del 06/05/2009	129	Sez. IX n. 142 parte II del 17/12/2009	85
Sez. VIII n. 53 del 07/05/2009	40	Sez. XIV n. 167 del 18/12/2009	108
Sez. VIII n. 46 del 07/05/2009	165	Sez. XIV n. 165 del 18/12/2009	167
Sez. X n. 31 del 12/05/2009	43	Sez. XIV n. 8 del 29/01/2010	107
Sez. X n. 33 del 12/05/2009	49	Sez. VI n. 18 del 29/01/2010	139
Sez. XXII n. 169 del 13/05/2009	90	Sez. VI n. 34 del 19/02/2010	107

\* Le sentenze sono indicate con la data del deposito.



### COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI\*

<b>BARI</b>	pag.	<b>FOGGIA</b>	pag.
Sez. XXIV n. 8 del 12/01/2009	67	Sez. IV n. 9 del 03/02/2009	99
Sez. XIII n. 4 del 21/01/2009	54	Sez. IV n. 10 DEL 09/02/2009	108
Sez. XIII n. 18 del 21/01/2009	115	Sez. I n. 19 del 19/02/2009	96
Sez. XV n. 6 del 30/01/2009	30	Sez. IV n. 77 del 22/06/2009	66
Sez. II n. 19 del 04/03/2009	59	Sez. V n. 4 del 07/01/2010	140
Sez. XV n. 29 del 17/03/2009	101		
Sez. XX n. 44 del 26/03/2009	54		
Sez. XV n. 37 del 27/03/2009	161	<b>LECCE</b>	pag.
Sez. XIX n. 83 parte I del 20/04/2009	87	Sez. V n. 116 del 03/02/2009	57
Sez. XXIV n. 114 del 20/04/2009	116	Sez. VIII n. 260 del 10/02/2009	164
Sez. XIX n. 83 parte II del 20/04/2009	116	Sez. I n. 267 del 31/03/2009	124
Sez. XII n. 92 del 12/05/2009	78	Sez. IV n. 330 del 05/06/2009	40
Sez. XV n. 71 del 27/05/2009	30	Sez. II n. 654 del 13/10/2009	162
Sez. XV n. 72 del 27/05/2009	66	Sez. I n. 629 del 14/10/2009	78
Sez. II n. 76 del 27/05/2009	116		
Sez. XIX n. 135 del 04/06/2009	43	<b>TARANTO</b>	pag.
Sez. XV n. 89 del 05/06/2009	25	Sez. II n. 78 del 13/02/2009	91
Sez. XV n. 90 del 05/06/2009	87	Sez. VI n. 144 del 25/03/2009	134
Sez. XIII n. 127 del 10/06/2009	31	Sez. II n. 390 del 11/08/2009	91
Sez. XV n. 101 del 17/06/2009	58	Sez. II n. 426 del 28/08/2009	58
Sez. XV n. 107 del 24/06/2009	49	Sez. III n. 509 del 07/09/2009	40
Sez. XXIV n. 164 del 25/06/2009	150	Sez. IV n. 255 del 06/10/2009	60
Sez. II n. 105 del 07/07/2009	55		
Sez. XIII n. 195 del 14/10/2009	142		
Sez. XIX n. 189 del 23/10/2009	79		
Sez. VI n. 180 del 02/12/2009	85		
<b>BRINDISI</b>	pag.		
Sez. V n. 30 del 16/03/2009	97		
Sez. I n. 69 del 16/04/2009	98		
Sez. I n. 91 del 12/05/2009	95		
Sez. I n. 288 del 10/11/2009	94		

\* Le sentenze sono indicate con la data del deposito.

Stampa e legatura  
eseguite nel mese di giugno 2010 dalla  
LEVANTE EDITORI FIGLI DI MARIO CAVALLI srl - BARI (Italia)  
35, via Napoli - Tel. e Fax 080.5213778  
[www.levantebari.com](http://www.levantebari.com)  
e-mail: [levanted@levantebari.it](mailto:levanted@levantebari.it)

Stampato su carta avoriata "Palatina" delle Cartiere Miliani Fabriano SpA