



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
della PUGLIA

MASSIMARIO

delle

COMMISSIONI TRIBUTARIE

della PUGLIA



G. DE TARENTE
LEVANTE EDITORI - BARI

1/2
2013



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
della PUGLIA

MASSIMARIO
delle
COMMISSIONI TRIBUTARIE
della **PUGLIA**

N. 1/2 - 2013

ISBN 978-88-7949-629-2

© 2013. Tutti i diritti riservati

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

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA

PRESIDENTE 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. Vincenzo Monterisi

dott. Gaetano Samarelli

dott. Ennio Attilio Sepe

COORDINATORE

avv. Alessio Mättera

REDAZIONE

avv. Luigi Carbone

dott. Walter Celentano

avv. Luigi Iacobellis

dott. Marco Ligrani

avv. Luigi Riccardi

prof. avv. Gianluca Selicato

AUTORI DELLE NOTE E DEI CONTRIBUTI DOTTRINALI

dott. F. Abbaticchio, dott. A. Albanese, prof. A. Amatucci, avv. C. Angarano, dott. A. Apruzzi, dott.ssa M. Basile, avv. L. Carbone, dott. W. Celentano, avv. P. Centore, dott. M. Chiorazzi, prof. G. Corasaniti, prof. F. d' Ayala Valva, avv. M. G. Del Vecchio, avv. G. Durante, prof. G. Frasoni, prof. R. Franzè, prof. N. Fortunato, prof. F. Gallo, prof. M. Giorgi, prof. M. Greggì, avv. L. Iacobellis, prof. G. Ingraio, avv. A. Lattanzio, dott. M. Ligrani, avv. L. Lubelli, avv. M. Madio, avv. A. Mättera, prof.ssa M. P. Nastro, avv. I. Pansardi, dott. S. Paracampo, prof. A. Parlato, avv. N. Polisenò, prof. P. Puri, avv. L. Quercia, avv. L. Riccardi, avv. P. Rizzelli, dott. F. Solofrizzo, prof. T. Tassani, prof. V. Uckmar, avv. M. Villani.

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

Ufficio del Massimario

1. È istituito presso ciascuna commissione tributaria regionale un Ufficio del Massimario, che provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni della stessa e delle commissioni tributarie provinciali aventi sede nella sua circoscrizione.
2. 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. 0693838111 - fax 0693838110 - E-mail: maria.digennaro@finanze.it, alessiomattera@gmail.com



*Corruptissima republica,
plurimae leges*

Publio Cornelio Tacito

Presentazione

Il *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, giunto alla dodicesima pubblicazione, rappresenta una consolidata ed apprezzata realtà, valorizzata non soltanto nel contesto territoriale ma accolto con vivo consenso anche da istituzioni e figure di spicco del mondo accademico e professionale, nazionale ed internazionale.

Anche in questa edizione i lettori potranno constatare ai massimi livelli il lavoro di minuziosa ricerca e di massimazione, svolto attraverso una disamina completa del panorama giurisprudenziale delle Corti di merito pugliesi, accompagnato da una profonda attenzione alle riflessioni dottrinarie e ai contributi a commento delle pronunce delle Commissioni tributarie, raggruppate con dovizia per tematiche e aree di interesse. Espressione, queste, di una viva e pressante tensione verso il confronto sull'applicazione delle norme giuridiche tributarie, in un contesto quanto mai aperto ai nuovi ed incisivi impulsi del legislatore nazionale e comunitario.

Prima nel mio ruolo di studioso ed ordinario di diritto tributario, da poco anche nella veste di Rettore dell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro", non posso che guardare a questa meritoria opera come un importante esempio di sinergia a più livelli in grado di realizzare prodotti scientifici di altissima qualità, in un contesto nel quale l'attenzione verso la ricerca, in particolar modo nelle tante realtà di eccellenza del nostro Mezzogiorno, dovrebbe rappresentare una priorità sostenuta e valorizzata da tutti i livelli istituzionali.

Un vivo ringraziamento va a tutti gli Autori per aver condiviso il progetto editoriale, a Mariella Di Gennaro, Alessio Mattered e Luigi Iacobellis per la preziosa collaborazione, a tutti i lettori che seguono con interesse i volumi del *Massimario*.

Sia da ultimo consentito ancora di rivolgere un pensiero ai professori Nicola d'Amati e Gaetano Liccardo, recentemente scomparsi a cui va la gratitudine per il sostegno convinto e costante a questa come a tutte le iniziative scientifiche protese alla diffusione della cultura tributaria.

ANTONIO FELICE URICCHIO
*Rettore dell'Università degli Studi
di Bari "Aldo Moro"*

Nota del curatore

Il *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, osservatorio istituzionale sull'evoluzione del diritto giurisprudenziale tributario, festeggia il decimo anno di vita con la dodicesima pubblicazione.

Su oltre mille duecento decisioni passate in rassegna, l'ufficio del Massimario ne ha accuratamente selezionate e massimate 232, di cui 131 tratte da sentenze e ordinanze del giudice tributario d'appello e 101 da provvedimenti delle Commissioni provinciali di Bari, Brindisi, Foggia, Lecce e Taranto, tutte depositate nell'arco temporale tra il primo semestre del 2012 e il novembre 2013.

Le massime sono state ripartite sistematicamente nei capitoli: imposte sui redditi, irap, iva, tributi indiretti, diritti e tributi locali, accertamento, processo, riscossione e disposizioni tributarie di carattere generale.

Anche quest'anno la rivista contiene puntuali contributi autorali, la cui eterogeneità ne arricchisce e diversifica il taglio. Le numerose note a sentenza, i contributi di dottrina e le note redazionali offrono al lettore un panorama davvero ampio sulle più recenti questioni fiscali, sostanziali e processuali.

Abbiamo confermato, ampliandola, la sezione dedicata al Garante del contribuente e proposto, inoltre, una finestra sulla fiscalità regionale. La redazione, in più, ha segnalato in nota, di volta in volta, le decisioni di legittimità ritenute più rilevanti.

Il nostro Massimario è, da oltre sette anni, ospite del sito istituzionale del Centro ricerche e documentazione economica e finanziaria (www.cerdef.it).

Tutte le decisioni selezionate nel presente volume sono già disponibili *on line* nella banca dati "documentazione economica e finanziaria" del Mef, liberamente accessibile: chi avesse necessità di reperirne il testo integrale, potrà agevolmente effettuare la ricerca e il *download* del provvedimento su <http://def.finanze.it/>. Il volume cartaceo, invece, sarà come sempre diffuso presso i consueti canali.

Alle Università, in questo numero davvero ben rappresentate, ai vertici della Giustizia tributaria, agli Ordini professionali, alla Scuola

superiore dell'economia e finanze, la redazione esprime riconoscenza per la stima confermata.

Questo numero è frutto del lavoro di oltre 50 risorse entusiaste, a tutti il nostro sentito ringraziamento: al dott. Raffaele Cavalli della Levante editori, al *team* di redazione, mi sia consentito citare gli infaticabili avv. Luigi Carbone e dott. Marco Ligrani, ai redattori delle massime, al direttore dell'ufficio del Massimario dott. Ennio Attilio Sepe, alla coordinatrice responsabile dott.ssa Mariella Di Gennaro, al dott. Walter Celentano e a tutti gli Autori coinvolti, rappresentanti del mondo accademico, professionisti, dirigenti e funzionari pubblici.

Esprimiamo, infine, viva gratitudine ed un sentito "in bocca al lupo" al neo Magnifico Rettore della Università degli Studi di Bari "Aldo Moro", prof. Antonio Uricchio, da sempre entusiasta promotore e sostenitore del nostro progetto.

Bari, dicembre 2013

ALESSIO MÀTTERA

IMPOSTE SUI REDDITI

IRPEF – Prevalenza delle norme convenzionali internazionali – Divieto di doppia imposizione – Criterio dell’abitazione permanente – Criterio del centro degli interessi vitali.

IDEM – Criterio del centro degli interessi vitali – Elementi di valutazione.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Gianfreda – Relatore: Vigorita). Sent. n. 286 del 26 novembre 2012.

In caso di doppia residenza fiscale di un soggetto in due stati diversi (nel caso di specie Italia e Olanda), lo stesso dev’essere considerato residente nello stato in cui abbia un’abitazione permanente e, nel caso in cui disponga di un’abitazione permanente in entrambi gli stati, deve essere considerato residente nello stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche siano tali da configurare il c.d. “centro degli interessi vitali”.

Al fine di evitare la duplice imposizione internazionale nei confronti di un cittadino con doppia residenza, per stabilire quale sia il c.d. centro degli interessi vitali, si può fare riferimento a una serie di elementi quali la copertura per l’assistenza sanitaria, le ricevute per il pagamento d’imposte e di utenze, le dichiarazioni fiscali e altri contratti, nonché alle relazioni familiari e sociali, alle occupazioni lavorative, culturali o di altro genere, alla sede degli affari o quella dalla quale vengono amministrate le proprietà.

IRPEF – Reddito agrario – Reddito da attività connesse – Imponibilità – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: L’Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 118 del 9 maggio 2013.

Costituiscono reddito agrario tutti i proventi derivanti da attività economiche, complementari e accessorie, finalizzate all’integrazione o al completamento dell’utilità economica prodotta dall’attività agricola

principale, tali che abbiano un tasso di incidenza del tutto marginale nel processo di formazione del reddito aziendale¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 15708 del 2009.

IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Benefit – Sconto tariffario sull'erogazione di servizio ad ex dipendente – Assoggettamento ad imposta – Limiti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 73 del 28 marzo 2013.

Lo sconto tariffario sul prezzo di somministrazione dell'energia elettrica concesso dall'impresa erogatrice al proprio dipendente, anche ove la materiale corresponsione avvenga in data successiva alla cessazione del rapporto di lavoro, rientra tra le erogazioni riconducibili al precedente rapporto di lavoro, le quali concorrono alla formazione del reddito se superiori ad € 258,23 nel periodo di imposta.

IRPEF – Reddito d'impresa – Ripresa a tassazione di componenti positivi di reddito in un diverso periodo d'imposta – Duplicazione d'imposta – Insussistenza – Istanza di rimborso – Decorrenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 85 del 2 luglio 2012.

Le riprese a tassazione di componenti positivi di reddito in un diverso anno non costituiscono duplicazione d'imposta dal momento che in tal caso il contribuente può presentare istanza di rimborso per la restituzione delle maggiori imposte pagate. Il termine per l'esercizio del relativo diritto decorre dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero in relazione all'annualità non di competenza¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 6331 del 2008.

IRPEF – Reddito d'impresa – Componenti – Ammortamento a beni inattivi – Deducibilità – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 69 del 19 luglio 2012.

Sulla base del principio d'inerenza, fissato dall'art. 109 comma 5 del tuir, secondo il quale i costi e le spese sono deducibili quando

riguardano beni e attività che concorrono alla formazione del reddito d'impresa, la quota di ammortamento relativa ad un bene che non abbia contribuito (nel caso di specie, per effetto della sospensione dell'attività disposta dall'Autorità giudiziaria) alla produzione dei ricavi, non è fiscalmente deducibile.

Nota redazionale del dott. W. Celentano

Il dispositivo di questa sentenza, come non pochi altri di altre pronunce, è dato con la seguente formula: “*accoglie il ricorso e, per l'effetto, modifica (in altre: riforma) l'impugnata sentenza*”.

La formula verosimilmente non è corretta perché non è conforme né al principio di autonomia e completezza del dispositivo, né alla natura di pronuncia di merito, sostitutiva di quella di primo grado, che alla sentenza emessa in grado di appello deve riconoscersi allorché, ritenuto fondato (in tutto o in parte) il gravame, riformi (in tutto o *in parte qua*) quella del primo giudice. L'appello, infatti, “*devolve al giudice ad quem la cognizione dello stesso rapporto sostanziale conosciuto dal giudice a quo di guisa che, intorno a questo stesso rapporto, il soccombente può (mira ad) ottenere una nuova pronuncia che propriamente, anziché riformare o revocare quella anteriore, si sovrappone ad essa e ne prende il posto...*”. Appunto a questa natura del giudizio di appello il dispositivo della sentenza dev'essere conforme, onde nel caso di riforma della sentenza del primo giudice, il dispositivo deve enunciare (in conformità con quanto la motivazione ha spiegato) il senso della riforma. Ciò che lo stesso collegio giudicante e lo stesso estensore hanno mostrato di ben conoscere atteso che in altra pronuncia hanno correttamente formulato il dispositivo nel senso suddetto (“*accoglie l'appello... e, in riforma dell'impugnata sentenza, dichiara legittima la tassazione della plusvalenza...*”).

IRPEF – Reddito d'impresa – Costi – Mancanza di data certa del contratto – Indeducibilità.

IDEM – Reddito d'impresa – Costi – Sanzioni e penalità – Indeducibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 92, parte I, del 16 maggio 2013.

I costi relativi a prestazioni di terzi non sono deducibili qualora il relativo documento contrattuale non abbia data certa e non sia registrato.

Non sono deducibili gli importi pagati per sanzioni e penalità frutto di un comportamento illecito, in quanto non sussiste alcun rapporto funzionale tra detto costo ed i ricavi realizzati dal contribuente.

IRPEF – Reddito d’impresa – Costi – Omessa registrazione del contratto – Insussistenza dell’obbligo di registrazione – Indeducibilità del costo – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VII (Presidente: Ruta – Relatore: Epico-co). Sent. n. 1 del 22 gennaio 2013.

Non è possibile affermare l’ineducibilità di un costo in virtù della mancata registrazione del contratto da cui deriva la relativa prestazione, qualora non sussista alcun obbligo in tal senso.

IRPEF – Reddito d’impresa – Costi – Generica descrizione dell’operazione fatturata – Requisito della certezza – Insussistenza.

IDEM – Insufficiente documentazione – Deducibilità – Onere della prova in capo al contribuente.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXII (Presidente: Ferrigni – Relatore: Palmisano). Sent. n. 23, parte I, del 19 febbraio 2013.

Non sono idonee a soddisfare il requisito della certezza – ai fini della deducibilità del relativo costo – le fatture che riportino la semplice descrizione di “lavori di manodopera specializzata”, senza indicare tutti gli elementi necessari all’individuazione della natura, della qualità e quantità dei beni che formano oggetto dell’operazione, soprattutto in considerazione della breve esistenza della società fornitrice e del fatto che non vi fosse alcun documento contrattuale correlato.

Nel caso in cui i costi non siano sufficientemente documentati, spetta al contribuente l’onere della prova circa l’inerenza all’attività d’impresa e all’esistenza dei fatti che hanno dato luogo agli stessi e alla loro deducibilità.

IRPEF – Reddito d’impresa – Costi – Inaugurazione di una nuova struttura, di un nuovo logo e di un nuovo nome – Natura di spese di pubblicità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Solimando – Relatore: Bray). Sent. n. 125, parte II, del 13 novembre 2012.

Le spese per l’inaugurazione di una nuova struttura aziendale de-

vono essere considerate come spese di pubblicità, in quanto correlate alla necessità di far conoscere le potenzialità della stessa, generare la necessaria attenzione dei media e, quindi, poter usufruire di una pubblicità gratuita indotta dalla rilevanza dell'evento.

IRPEF – Reddito d'impresa – Costi – Sponsorizzazioni sportive – Presunzione assoluta di deducibilità – Autonoma valutazione dell'imprenditore – Insindacabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Colagrande). Sent. n. 93 del 12 giugno 2013.

Fermo restando l'art. 90, comma 8, della legge n. 289 del 2002, che pone una presunzione assoluta di deducibilità delle spese di pubblicità, corrisposte in favore delle associazioni sportive dilettantistiche per importi sino ad euro 200.000,00, la valutazione della congruità o proporzione di un costo compete all'autonomo giudizio dell'imprenditore e non può essere sindacata dall'Amministrazione finanziaria¹.

¹ Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente: Carabba – Relatore: D'Ursi), Sent. n. 157 del 22 maggio 2013 e Cass., Sez. trib., Sent. n. 6548 del 2012.

IRPEF – Reddito d'impresa – Principio di competenza – Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Pugliese – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 81 del 13 novembre 2012.

Al fine di stabilire l'esercizio di competenza su cui far gravare i relativi costi, è necessario identificare il momento in cui le singole prestazioni ricevute sono state ultimate, poiché il costo inerisce temporalmente all'esercizio in corso al momento della prestazione, indipendentemente dalla data di fatturazione e dell'effettivo pagamento.

Nota del prof. Nicola Fortunato

Considerazioni minime sul trattamento fiscale dei fatti conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio

La sentenza in rassegna ha il pregio di far luce sul principio generale della competenza fiscale, valorizzando il dato letterale di cui all'art. 109 tuir: essa

consente di indagare e individuare una chiara distinzione tra i profili di “maturazione” dei componenti reddituali e quelli attinenti, invece, alla movimentazione finanziaria; offre altresì l’occasione per analizzare, ancorché sinteticamente, la rilevanza fiscale dei fatti conosciuti dopo la chiusura del bilancio.

Il criterio della certezza che caratterizza – come noto – la competenza fiscale non può che essere affrontato insieme con quello della conoscenza del soddisfacimento di tale condizione: appare evidente, infatti, che trattasi di profili che agiscono su piani differenti e che non è possibile in alcun modo confondere. D’altra parte non si è mai dubitato della deducibilità nel periodo di imposta di riferimento dei costi delle bollette commerciali (ad esempio telefoniche o elettriche) dell’ultimo mese dello stesso, le quali, come è di comune esperienza, arrivano all’impresa destinataria nel primo mese del periodo di imposta successivo; come non è stata mai messa in dubbio l’imponibilità nell’esercizio in chiusura delle vendite di merci effettuate nell’ultimo mese del periodo di riferimento da rappresentanti con deposito, i quali, in genere, fanno pervenire all’impresa mandante le relative informazioni nel primo mese del periodo di imposta successivo.

Quindi, appare scontato che, mentre la certezza di tali costi o ricavi e l’obiettivo determinabilità del loro ammontare devono essere verificati entro la chiusura del periodo di imposta di riferimento, in quanto riferibili a fatti avvenuti entro tale termine (nell’esempio, l’utilizzo del telefono o dell’energia, ovvero le vendite), la conoscenza di tali elementi può concretizzarsi anche dopo la chiusura dell’esercizio.

La problematica in esame subisce tuttavia l’impatto di una normativa civilistica, la quale ha ben presente che, a fronte dell’oggettività della regola della competenza, sussiste anche la necessità di tener conto del momento in cui il redattore del bilancio ha effettiva conoscenza della vicenda reddituale in questione, e che in particolare prevede l’espresso obbligo di aggiornare il bilancio in via di approvazione per i soli componenti reddituali negativi di competenza dell’esercizio conosciuti dopo la sua chiusura dell’esercizio.

Il tentativo di estendere a fini fiscali il precetto civilistico, che impone di tener conto dei componenti negativi conosciuti dopo la chiusura dell’esercizio, ha indotto la giurisprudenza ad inciampare in una interpretazione della norma fiscale favorevole a riconoscere l’obbligo di conteggiare nell’esercizio di riferimento i costi ed i ricavi, purché “noti all’atto di determinazione del reddito e, cioè, al momento della redazione e presentazione della dichiarazione”.

Sul punto si ritiene allora precisare che i fatti “conosciuti dopo la chiusura dell’esercizio” possono comprendere due diverse tipologie di eventi: una prima concernente fatti conosciuti dopo la chiusura dell’esercizio ancorché accaduti prima della chiusura dello stesso, ed una seconda relativa a fatti

conosciuti ma anche accaduti dopo la chiusura dell'esercizio. Già a fini civilistici la competenza nell'esercizio in chiusura è riconosciuta solo alla prima tipologia di fattispecie, con il conseguente precetto di farle incidere sul risultato del bilancio di quell'esercizio, mentre per la seconda vi è solo l'onere – sempreché non si tratti di fatti non significativi o irrilevanti – di una adeguata informativa nella nota integrativa e nella relazione della gestione.

Con riferimento alla normativa fiscale l'ulteriore condizione della certezza (e della oggettiva determinabilità) impone un'ulteriore valutazione circa il soddisfacimento di tale requisito prima del termine del periodo di imposta: si ritiene cioè che solo la conoscenza del fatto o di suoi rilevanti elementi di dettaglio, possa concretizzarsi nel nuovo periodo di imposta mentre tutto ciò che concerne la competenza fiscale della vicenda, ivi compreso la sua certezza, debba realizzarsi prima della chiusura del periodo di imposta. In altri termini, le condizioni della certezza e della determinabilità sono una specificazione per finalità di cautela fiscale del principio più generale di competenza economica; la conoscenza degli elementi che segnano la competenza è un ovvio presupposto che però agisce – si ripete – su un piano diverso sul quale si può intervenire anche dopo la chiusura dell'esercizio.

Sotto il profilo della competenza fiscale è sicuramente più problematica l'individuazione del termine entro il quale una tale fattispecie reddituale deve entrare nella sfera di conoscenza dell'impresa: in particolare, si pone il problema di stabilire se assuma rilevanza la data di approvazione del bilancio ovvero la data di presentazione della dichiarazione.

A tal proposito occorre preliminarmente evidenziare il limitato contributo alla soluzione della questione che può essere offerto – a nostro modesto avviso – dalla regola civilistica contenuta nell'art. 2423 *bis*, 4, c.c.), in quanto questa, nonostante gli sforzi dottrinari in favore di una sua lettura più sistematica, rappresenta – almeno per il legislatore che l'ha originariamente introdotta – la sintesi dell'innesto del principio della prudenza sulla regola della competenza: per questo, infatti, l'anzidetta regola – almeno nella sua formulazione letterale – limita il proprio intervento ai soli componenti negativi di competenza dell'esercizio ma conosciuti dopo la chiusura dello stesso. In vero, l'anzidetta norma civilistica non sembra allineata ad una normativa fiscale nella quale i requisiti che assistono la competenza, compresa quello relativo alla certezza, sono rivolti più in generale a tutti i componenti reddituali, compresi quelli positivi.

Non appare nemmeno determinante il richiamo all'art. 14, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973 in base al quale le società e gli enti, il cui bilancio o rendiconto è soggetto per legge o per statuto all'approvazione dell'assemblea o di altri organi, possono effettuare nelle scritture contabili gli aggiornamenti conse-

quenziali alla approvazione, fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

Questa disposizione, infatti, non intende incidere sui criteri sostanziali da adottare per l'imputazione a periodo e assolve invece alla finalità più circoscritta di concedere un termine più ampio (rispetto a quello ordinario di sessanta giorni previsto dell'art. 22, d.p.r. n. 600 del 1973) per annotare in contabilità le rettifiche rese necessarie dall'approvazione del bilancio, comprese quelle concernenti la rettifica dei componenti patrimoniali e reddituali già registrati, o i fatti di gestione verificatisi nell'esercizio ma conosciuti dopo la chiusura dello stesso.

Premesso quindi che la norma fiscale non offre alcun elemento letterale per la soluzione della problematica in questione, si ritiene che per proporre una interpretazione sistematica della fattispecie sia opportuno prendere le mosse proprio dal principio – espressamente previsto dal legislatore tributario – secondo il quale la mancanza di certezza o della obiettiva determinabilità del componente reddituale impone il disallineamento tra la competenza civilistica e quella fiscale, e pertanto il rinvio del suo impatto sul reddito imponibile ad un successivo periodo di imposta. Si è di fronte, cioè, ad una delle numerose formule che il legislatore tributario introduce in un sistema del reddito di impresa, poggiato sulla determinazione del risultato civilistico dell'esercizio nella prospettiva di evitare arbitraggi fiscali da parte del contribuente e di scongiurare contestazioni: la condizione della certezza dell'evento reddituale risponde evidentemente a tali esigenze e fissa inderogabilmente il periodo di competenza a fini fiscali.

Si ritiene, pertanto, che la competenza fiscale non intenda incidere sul nesso di derivazione tra bilancio e reddito d'impresa, mentre più semplicemente è solo oggetto di alcune specificazioni nell'ottica anti-abuso: pertanto, si conclude che il termine entro il quale occorre raccogliere le informazioni al fine di procedere con la rilettura del bilancio alla luce dei precetti del *tuir* coincide con quello previsto per la predisposizione del bilancio. In altri termini, il legame tra risultato di bilancio e reddito imponibile dell'impresa impone che la massa di informazioni utilizzate per la determinazione del primo coincida con quelle da prendere in esame per il secondo, ancorché non si esclude che dette informazioni possano non essere valorizzate nello stesso modo in funzione del diverso ambito.

Secondo la proposta interpretazione, si ribalta sul piano fiscale il termine ultimo per registrare in bilancio i fatti sopravvenuti alla chiusura dell'esercizio: sul punto occorre fare riferimento, oltre che al richiamato punto 4) dell'art. 2423 bis del codice civile, anche al documento n. 29 del Cndc-Cnr/Oic e, per taluni aspetti, anche al Principio nazionale di revisione n. 560; dall'an-

golo visuale internazionale, prima allo Ias 10 correlato con l'innovato principio di auditing Isa 560.

In particolare, la dottrina e la prassi prevedono che fino all'approvazione del progetto di bilancio gli amministratori ed i revisori non solo debbano tener conto dei fatti sopravvenuti alla chiusura (specialmente se hanno riflessi negativi sull'utile), ma debbano anche attivarsi per raccogliere una serie di informazioni e monitorare i rischi più rilevanti; nel periodo (in vero breve), che intercorre dalla data di approvazione del progetto di bilancio e delle relative relazioni e la data di approvazione del bilancio, resta a carico della direzione della società l'obbligo di rendere edotta l'assemblea che approva il bilancio del verificarsi di eventi sensibili, anche integrando e rettificando l'originario progetto di bilancio.

Alla luce di quanto sopra si ritiene, pertanto, che il termine entro il quale il contribuente deve avere conoscenza degli elementi che rendono il componente reddituale di competenza del periodo di imposta in chiusura sia da individuare in quello dell'approvazione del bilancio, se il soggetto vi è obbligato, ovvero in caso contrario nella scadenza per la presentazione della dichiarazione. A tal proposito occorre rilevare nuovamente come la giurisprudenza incidentalmente in qualche occasione abbia individuato questo termine in quello della presentazione della dichiarazione, non discriminando le ipotesi in funzione dell'obbligo o meno per il contribuente di depositare il bilancio: tale soluzione ha sicuramente il pregio di uniformare sotto questo profilo la disciplina dei diversi soggetti sottoposti al reddito d'impresa; tuttavia non sembra valorizzare in modo adeguato il nesso di derivazione tra il dato di bilancio e quello fiscale, in uno schema logico nel quale il reddito di impresa è costruito attraverso la specificazione e integrazione di quanto disposto ai fini della redazione del bilancio.

Ed infatti la stessa mostra i propri limiti nel suo coordinamento con il principio di previa imputazione, che del nesso di derivazione rappresenta – come noto – il principale corollario: invero, accettando questa interpretazione, nell'ipotesi di un componente negativo di competenza di un periodo di imposta, ma non transitato nel conto economico dello stesso in quanto conosciuto ai fini di bilancio come a quelli fiscali nell'intervallo di tempo intercorrente tra l'approvazione del bilancio e la presentazione della dichiarazione, occorrerebbe escludere la sua deduzione in base alla regola della previa imputazione, mentre nell'ipotesi speculare di un componente positivo questo sarebbe sicuramente imponibile.

La corretta individuazione del termine entro il quale deve essere accertata la sussistenza del requisito della "certezza" che caratterizza la competenza fiscale assume particolare rilevanza anche perché il contribuente è obbligato

a tener conto di siffatta circostanza: il tuir non lascia infatti margini di discrezionalità nella individuazione del periodo di competenza e quindi la problematica si connota anche di un profilo probatorio.

In estrema sintesi, infatti, se il contribuente acquisisce la conoscenza di un dato evento reddituale attribuibile, sotto il profilo economico-aziendale, ad un determinato esercizio, esso, ai fini della determinazione del reddito d'impresa nel periodo di competenza sarà fiscalmente irrilevante e dovrà essere rilevato successivamente secondo le modalità delle sopravvenienze attive e passive.

La tortuosità di siffatto percorso alimenta evidentemente le insidie: ragionando di sopravvenienze, si ritiene che al contribuente potrà essere richiesta la prova della tardiva conoscenza dei fatti in esame, sia che si tratti di componenti reddituali positivi sia che si tratti di componenti negativi; in sostanza, al contribuente può essere richiesto di fugare il sospetto che l'inciampo incorso non nasconda un arbitraggio fiscale, ovvero un trasferimento di costi o di ricavi da un periodo di imposta ad un altro, con scontate difficoltà pratiche di provare con efficacia fatti interni all'impresa.

In conclusione, si ritiene che vi siano due termini in materia di competenza nel reddito di impresa: il primo relativo alla verifica della certezza e della determinabilità del componente reddituale, che per quanto sopra esposto coincide con la chiusura dell'esercizio; il secondo relativo al momento entro il quale il contribuente deve avere conoscenza del soddisfacimento di tali condizioni che il legislatore fiscale introduce per evitare facili quanto pericolosi arbitraggi, il quale è posticipato rispetto al primo e coincide con l'approvazione del bilancio, ovvero – in assenza di tale obbligo – con la presentazione della dichiarazione.

Come spesso accade in materia di reddito di impresa, nel delineare il principio di competenza il legislatore è intervenuto con prescrizioni rigide, quasi dei paletti che dovrebbero imbrigliare il contribuente, al fine di eliminare la sua discrezionalità valutativa e quindi scongiurare il rischio di contrasti e contenziosi; come altrettanto spesso accade, l'intervento risulta inadeguato di fronte al dinamismo dell'impresa e così alimenta contenziosi come quello della sentenza in rassegna nei quali la decisione si sposta di fatto sulla valutazione della non facile prova offerta dall'Amministrazione finanziaria di fatti e circostanze interne all'impresa.

Tale contraddittorietà risulta ancora più marcata se si considera che frequentemente la non corretta competenza di una imputazione è solo il frutto di un mero errore o di un imperfetto flusso di informazioni aziendali, e non integra una strategia dell'astuto contribuente che vuole aggirare i propri obblighi fiscali, come attesta la circostanza che molto spesso l'errore in cui è incorso il contribuente non produce, in termini algebrici, una riduzione del gettito: in

altri termini, non è in questi comportamenti che va ricercato chi intende occultare materia imponibile.

In questo quadro si riscontra il dato positivo di un nuovo indirizzo dell'Amministrazione finanziaria che, fermo restando il contesto normativo di cui sopra, sembra – a chi scrive – riprendere con una certa benevolenza l'errore commesso in materia di competenza nel reddito di impresa, rappresentando un nuovo modello di rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, che finalmente si ispira ai principi di collaborazione, di buona fede e di affidamento, che la dottrina ha da sempre auspicato e che nonostante abbiano trovato codificazione nello statuto dei diritti del contribuente sono stati più volte in passato disattesi.

IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Vendita di fabbricato insistente su area edificabile – Interpretazione del contratto come vendita dell'area – Legittimità – Elementi – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Pugliese). Sent. n. 88 del 27 novembre 2012.

È legittima la tassazione della plusvalenza ai sensi dell'art. 67 primo comma lett. b) del d.p.r. n. 917 del 1986 (realizzata mediante cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione) allorché, sulla base di circostanze univoche e concordanti, possa ritenersi che la compravendita abbia avuto ad oggetto, secondo il vero intendimento delle parti, più che il "fabbricato", la stessa area edificabile sulla quale lo stesso insiste.

(Nella specie, il compravenduto insisteva su suolo ubicato in zona interessata dal piano particolareggiato; l'acquirente era un imprenditore edile e all'atto della registrazione del rogito di compravendita aveva richiesto di fruire delle agevolazioni previste per il caso di ricostruzione entro un determinato tempo; il Comune aveva rilasciato "un progetto a costruire su quel terreno" e sul compendio immobiliare compravenduto era stato eseguito "un intervento diretto che, in quanto destinato alla demolizione e alla successiva ricostruzione, aveva perduto l'identità oggettiva di fabbricato per la tipologia specifica dell'area fabbricabile").

Nota del prof. Roberto Franzè

Qualificazione tributaria della plusvalenza immobiliare e motivi che hanno spinto il cessionario a porre in essere il negozio giuridico di compravendita del diritto reale

La fattispecie oggetto del pronunciamento e l'interpretazione dell'art. 67, comma 1, lettera b) del tuir prospettata da parte del giudice adito. La fattispecie oggetto del pronunciamento riguarda la cessione di un fabbricato da parte di un privato – che lo aveva detenuto per oltre un quinquennio, adibendolo ad abitazione principale sua e dei propri familiari – ad un'impresa edile. L'immobile era situato in un'area ricadente in un piano particolareggiato approvato dal Consiglio comunale e per la quale il Comune aveva già rilasciato il permesso a costruire un edificio residenziale per civili abitazioni; inoltre, la società acquirente aveva richiesto in atto l'applicazione dell'imposta di registro agevolata prevista per i suoli ricadenti in piani particolareggiati.

Dalla lettura della parte motiva della sentenza non è dato comprendere se l'immobile, oggetto della compravendita, fosse stato, già prima del negozio traslativo della proprietà, in tutto o in parte demolito e, addirittura, non è dato pienamente comprendere se le parti abbiano effettivamente posto in essere un negozio traslativo della proprietà del bene ovvero un altro negozio dispositivo di un altro diritto reale sullo stesso. Precisa, infatti, il collegio giudicante che *“interpretato sotto il profilo ‘formalistico’, l'atto di vendita oggetto dell'accertamento fiscale non determina affatto in capo al proprietario l'effettiva dismissione del bene ceduto. Anche alla luce della documentazione ‘nuova’ (il cui contenuto non è esplicitato nel testo della sentenza, ndr) prodotta in appello, è di tutta evidenza che il fabbricato in questione è rimasto ancorato al cedente sebbene nella nuova forma originata dall'abbattimento della vecchia struttura e della novella ricostruzione nello stesso sito”*.

La questione interpretativa portata all'esame del collegio giudicante verteva sulla qualificazione tributaria della plusvalenza scaturente dalla cessione.

La sentenza in commento, accogliendo la controversa interpretazione di prassi amministrativa compendiata nella risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 22 ottobre 2008, n. 395/E¹, ha confermato la riqualificazione della fat-

¹ In *Banca Dati Big Suite*, Ipsoa. La risoluzione in parola rappresenta la risposta dell'Agenzia delle entrate ad un interpello relativo ad un caso molto simile a quello di cui trattasi. Nella fattispecie oggetto del pronunciamento di prassi amministrativa, un privato aveva ceduto due fabbricati, uno industriale e l'altro ad uso abitazione, posseduti da più di cinque anni e che ricadevano, entrambi, in un piano di recupero già approvato dal Comune. In quel caso, l'Agenzia dell'entrate aveva così argomentato: *“(…) mentre le plusvalenze derivanti dalla cessione, a titolo oneroso, di fabbricati sono assoggettate alla disciplina di cui alla lett. b),*

tispecie, operata nell'avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate, come plusvalenza derivante dalla cessione di area edificabile – ai sensi e per gli effetti dell'art. 67, comma 1, lettera b) del tuir – dal momento che l'oggetto effettivo della compravendita, pur descritto in atto formalmente come fabbricato, avrebbe dovuto essere riconfigurato come terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria, tale essendo lo scopo finale dell'operazione, ben noto alle parti contraenti sin dal momento della conclusione del contratto. Di qui la conseguente imposizione della plusvalenza realizzata ai sensi del combinato disposto degli articoli 67, comma 1, lett. b) e 68 del tuir, in luogo della esenzione disposta dallo stesso art. 67, comma 1, lett. b) del tuir a fronte della cessione del fabbricato, al verificarsi dei requisiti colà previsti, ossia la detenzione per un periodo superiore a cinque anni ovvero la destinazione dell'immobile ad abitazione principale del cedente o dei familiari.

Sul rilievo che assumono i motivi del cessionario a porre in essere il negozio giuridico di compravendita di diritti reali su immobili nell'attività di qualificazione tributaria della plusvalenza immobiliare realizzata dal

dell'art. 1, del citato art. 67 del tuir, che ne prevede l'imponibilità nella sola ipotesi in cui tale cessione avvenga prima del decorso del quinquennio dall'acquisto ovvero dalla costruzione – fatte salve le ipotesi in cui l'acquisto avvenga per successione o donazione e le cessioni di unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso fra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari –, le plusvalenze realizzate dalla vendita, anche parziale, dei terreni (e degli edifici) dopo che su di essi sono state eseguite opere intese a renderli edificabili, invece, vanno ricondotte nell'ambito applicativo della lettera a) del comma 1 dello stesso articolo 67 del tuir che ne prevede la tassabilità a prescindere dal periodo di possesso dell'immobile.(...) Ciò premesso, la scrivente è del parere che la circostanza che i predetti fabbricati ricadano in un piano di recupero da cui, come è noto, discende la possibilità di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti, fa sì che oggetto della compravendita non possano essere più considerati i fabbricati, oramai privi di effettivo valore economico, ma, diversamente, l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alla potenzialità edificatorie in corso di definizione”.

L'incongruenza di una simile interpretazione viene, poi, tanto più in luce se si prende in considerazione l'opposto orientamento assunto dall'Amministrazione finanziaria ai fini delle imposte indirette, come risulta dalla lettura della circolare del 21 giugno 2011, n. 28/E. In essa la cessione di un fabbricato industriale dismesso, che insisteva su un'area rientrante in un piano integrativo di intervento volto alla realizzazione di nuove volumetrie residenziali e commerciali e all'abbattimento totale di quelle esistenti, viene qualificata, ai fini iva, come cessione di fabbricato e non come cessione di area edificabile.

In dottrina, si veda quanto autorevolmente affermato da R. LUPI, *Fabbricati e demolizioni tra sostanza economica e forma giuridica: se non si riesce a ricostruire l'operazione conta la forma*, in *Dialoghi Tributarî*, 2013, 3, p. 307. Secondo l'Autore “la regola tendente all'oggettività deve operare in modo bidirezionale, senza creare un sistema asimmetrico, in cui il fisco guarda la sostanza o la forma a seconda di quello che più gli conviene”.

cedente. Avuto riguardo alle suesposte incertezze, che riguardano la ricostruzione della fattispecie, non è dato conoscere se il pronunciamento del collegio giudicante sia il frutto di un'accertata (sulla base di documenti probatori a corredo dell'atto) inesistenza materiale, al momento della cessione, del fabbricato, siccome demolito, ovvero il frutto di una riqualificazione, ai meri fini delle imposte sui redditi, del negozio di trasferimento del diritto reale sul fabbricato come negozio di trasferimento del diritto reale sull'area edificabile.

Pur tra queste incertezze, la sentenza offre, comunque, il pretesto per affermare che un'interpretazione letterale e sistematica dell'art. 67, comma 1, lett. b) del tuir impedisce di attribuire un qualche rilievo ai profili motivazionali, che hanno spinto il cessionario all'acquisto del diritto reale, ai fini dell'esatta qualificazione tributaria della plusvalenza immobiliare realizzata dal cedente.

Com'è noto, infatti, l'art. 67, comma 1, lett. a) e b) del tuir individua diverse tipologie di plusvalenze immobiliari (in corrispondenza delle quali sono dettate distinte regole di determinazione della base imponibile) e cioè: i) alla lett. a) il reddito diverso realizzato *“mediante lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva rivendita, anche parziale dei terreni e degli edifici”*; ii) alla lett. b) il reddito diverso realizzato *“mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente e dei suoi familiari”*; iii) ancora alla lett. b) il reddito diverso realizzato *“a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione”*.

Come può facilmente desumersi da un'interpretazione letterale delle disposizioni testé citate, mai assurgono ad un qualche rilievo, ai fini qualificatori delle predette fattispecie reddituali, le motivazioni e le finalità che il cessionario del diritto reale sul bene si prefigge di realizzare mediante il negozio giuridico di compravendita. Un tale rilievo, d'altronde, sarebbe difficilmente conciliabile con il carattere personale di un'attività ermeneutica – qual è quella della qualificazione tributaria di un reddito – che non può che essere svolta dal soggetto che il reddito realizza, dal momento che, diversamente argomentando, verrebbero introdotti, nell'attività di qualificazione tributaria delle fattispecie reddituali, elementi estranei non solo ad una determinazione volitiva del soggetto che manifesta la capacità contributiva colpita da imposizione ma, per assurdo, anche elementi che possono essere da lui totalmente sconosciuti. Si consideri, a mero titolo di esempio, la irrazionalità di una scelta

legislativa che imponesse al cedente di qualificare, non appena realizzata (al fine di assoggettarla ad imposta sostitutiva nell'atto di compravendita), la fattispecie reddituale sulla base delle intenzioni programmatiche (o, peggio, dell'attuazione delle stesse) da parte del soggetto cessionario.

Peraltro anche un'interpretazione sistematica delle fattispecie reddituali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 67 del tuir, coniugate con le regole di determinazione delle medesime fattispecie reddituali contenute nel successivo art. 68, contribuisce a valorizzare la volontà del legislatore di diversamente qualificare le fattispecie tributarie da assoggettare ad imposizione in ragione di eventi già verificatisi al momento della cessione del diritto reale (ad esempio, il compimento del quinquennio di detenzione del fabbricato), non attribuendo alcun rilievo ad eventi (quali possono essere le utilità o le potenzialità che il cessionario ritrae o può ritrarre dal diritto acquisito) verificatisi successivamente a quel momento anche relativi ad un momento successivo ad esso.

Sul rilievo dei motivi del cessionario a porre in essere il negozio giuridico di compravendita di diritti reali su immobili nel contrasto alla fattispecie di abuso del diritto tributario. Tanto sopra premesso, occorre, tuttavia, senz'altro precisare che le ragioni che hanno spinto l'acquirente a porre in essere il negozio giuridico di compravendita devono, unitamente a qualsiasi altro elemento, concorrere all'apprezzamento della condotta delle parti del negozio medesimo come abusiva (o non abusiva) del diritto tributario.

Il piano su cui, pertanto, esse assurgono rilevanza è, quindi, affatto diverso dall'attività di qualificazione tributaria della fattispecie reddituale, venendo in rilievo, in concorso con ogni altro elemento utile, solo in un momento logicamente e giuridicamente successivo e cioè nella valutazione dell'opponibilità (od inopponibilità, siccome abusivo del diritto tributario) all'Amministrazione finanziaria del negozio giuridico posto in essere.

IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Riferimento all'effettivo prezzo di vendita – Necessità – Riferimento al valore di mercato ai fini delle imposta di registro – Illegittimità – Natura di mero indizio – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 102 del 14 novembre 2012.

I principi relativi alla determinazione del valore di un bene trasferito sono diversi a seconda dell'imposta, sussistendo diversi presupp-

sti per la tassazione. Per quanto attiene all'imposta di registro si deve fare riferimento al valore di mercato del bene, mentre, quando deve determinarsi una plusvalenza ai fini delle imposte sui redditi, deve farsi riferimento all'effettivo prezzo di vendita confrontato con quello di acquisto. Ne deriva che non può farsi luogo all'accertamento di una maggiore plusvalenza sulla base di una pretesa presunzione di corrispondenza tra prezzo incassato ed il valore di mercato accertato ai fini dell'imposta di registro, in quanto in tal modo si sposterebbe sul contribuente l'onere di provare un fatto negativo, ovvero di non aver incassato più di quanto dichiarato in un atto pubblico. Il valore commerciale, accertato e definito in sede di applicazione dell'imposta di registro, pertanto, può essere considerato un mero indizio che possa stimolare l'ufficio a reperire nuove prove tali da dimostrare che il prezzo dichiarato in atti è inferiore a quello incassato.

IRPEF – Redditi diversi – Vendita di immobile oltre il quinquennio dall'acquisto con riserva di proprietà – Plusvalenza – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XX (Presidente e relatore: Caporizzi).
Sent. n. 4 dell'11 gennaio 2012.

In caso di vendita di immobile con patto di riservato dominio, il computo del quinquennio, previsto dall'art. 67 del t.u.i.r. ai fini della realizzazione della plusvalenza, decorre dalla data di stipula del contratto e non da quella del pagamento dell'ultima rata del prezzo¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 3205 del 2008.

Nota redazionale del dott. W. Celentano

Ben motivata e condivisibile affermazione, anche al di là dei richiamati precedenti di legittimità, dell'autonomia della norma tributaria, resa manifesta, nella sentenza, proprio attraverso il corretto uso del criterio ermeneutico della intenzione del legislatore che all'art. 67 lett. b) mostra di aver tenuto in considerazione *l'acquisto* più come fatto economicamente rilevante (realizzo, da parte del contribuente, di un maggior valore, conseguimento di un reddito, di un guadagno, di un profitto, di un incremento patrimoniale, dalla rivendita ravvicinata del bene, assunta quale indice presuntivo di attività economica a carattere speculativo) – fonte o presupposto di un debito fiscale – che non nel significato strettamente giuridico di acquisizione in proprietà.

Sulla altrettanto corretta individuazione della funzione del patto di riservato dominio (art. 1523 c.c.), trascriviamo da un noto *'Lessico di Diritto Civile'*: *“la pratica*

del patto risponde all'esigenza di una garanzia pronta e semplice del venditore che non impedisca l'attuale godimento del bene da parte del compratore. L'ordinamento ha preso atto di questa pratica sancendo il passaggio dei rischi al compratore al momento della consegna e predisponendo i requisiti di opponibilità del patto ai terzi. Con riguardo alla posizione del venditore occorre osservare che la "proprietà" gli rimane solo come strumento di eventuale recupero del bene in caso di inadempimento del compratore: al di fuori di questo fine di garanzia vengono meno tutti i rischi, gli oneri, le facoltà e i poteri inerenti al diritto di proprietà. D'altro canto, la posizione del compratore si presenta con i rischi, gli oneri, le facoltà e i poteri che caratterizzano la proprietà: fatta salva soltanto la limitazione connessa alla garanzia spettante al venditore. Appare allora congruo ammettere che il compratore è già proprietario, poiché il concorrente diritto del venditore rappresenta una limitazione in funzione di garanzia che è compatibile con la titolarità e l'esercizio del diritto di proprietà. Il riconoscimento della proprietà in capo al compratore spiega come il contratto esuli dallo schema della vendita obbligatoria, non essendo riscontrabile un'obbligazione del venditore in ordine al futuro trasferimento". C'è quanto basta, crediamo, per sostenere quella lettura "autonomista" della disposizione tributaria sulla plusvalenza.

IRES – Ente pubblico – Attività di sponsorizzazione delle manifestazioni – Affidamento in house providing – Terzietà – Esclusione – Deducibilità ires ex art. 108 del tuir – Detraibilità iva – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XII (Presidente: Seccia – Relatore: Savino). Sent. n. 135 del 15 luglio 2013.

L'ente pubblico comunale che affida in house i servizi pubblici consistenti nella sponsorizzazione di eventi turistici e manifestazioni culturali, con il precipuo intento di garantire il rispetto del c.d. "patto di stabilità", imputando, dunque, le relative spese alle società affidatarie prescelte, non è terzo rispetto alle stesse e, al contempo, non ne pregiudica la deducibilità delle relative spese ex art. 108, comma 2, tuir, oltre che la detraibilità ai fini dell'iva. Infatti, l'affidamento "in house" avviene in favore di un'entità giuridica legata all'ente aggiudicatore da vincoli a carattere funzionale, organizzativo ed economico, tali per cui non sussiste il connotato della terzietà dei contraenti. Sebbene, dunque, il rapporto di delegazione intraorganica rappresenti l'unico modello di gestione dei rapporti tra ente comunale e società in house providing, ciò non determina che, in regime di patto di stabilità, i costi inerenti l'organizzazione delle specifiche attività (nel caso di specie quella di sponsorizzazione) siano indeducibili da parte delle imprese

affidatarie, benché assoggettate al controllo dominante dello stesso ente affidante.

Nota dell'avv. Luigi Quercia

Sulla soggettività tributaria delle società in house

Di sicuro interesse appare la tematica oggetto della sentenza in commento, rappresentata dalla soggettività tributaria dell'*house providing*, fattispecie giuridica già nota nel campo amministrativistico ma, ancora, relativamente "giovane".

L'istituto ha origine pretoria, essendo stato elaborato attraverso le pronunce della Corte di Giustizia europea la quale, investita di numerose questioni pregiudiziali, ha progressivamente specificato i criteri in base ai quali può considerarsi legittimo l'affidamento diretto di appalti e servizi pubblici, in deroga al generale principio di concorrenza e in ossequio al principio di autorganizzazione della P.a.

In *primis*, nella sentenza resa sul caso Teckal¹, la Corte europea ha iniziato a delineare gli esatti contorni dell'istituto, sebbene manchi una definizione e una disciplina generale, nelle normative sia comunitarie che interne. Pur tuttavia, è possibile, per colmare il *vulnus* legislativo² con una perimetrazione in negativo delle figure dell'appalto e della concessione di pubblici servizi, definire l'affidamento "*in house*" come un modello di organizzazione interno, mediante il quale la Pubblica amministrazione si serve di un ente autonomo, ma ad essa strumentale, al fine di reperire determinati beni o fornire servizi alla collettività. In buona sostanza, l'ente pubblico spesso si avvale di una società esterna che ben può qualificarsi come una sorta di *longa manus* della P.a., ovvero come parte integrante di essa o proiezione organizzativa dell'ente, qualificabile strettamente in termini di delegazione solo interorganica.

La suddetta sentenza ha, altresì, subordinato la legittimità dell'istituto in esame (escludendo così l'obbligatorietà dell'avvio di una procedura di evidenza pubblica) alla sussistenza di due requisiti fondamentali: il c.d. controllo analogico e la realizzazione della parte più importante della propria attività con l'ente o con gli enti controllanti.

¹ Sent. Corte di Giustizia europea del 18 novembre 1999, causa C-107/98.

² A riguardo, vds. art.113 del d.lgs. n. 267 del 2000, così come modificato dalla legge n. 326 del 2003, in materia di affidamento del servizio pubblico locale prevede, al comma 5, che "*la titolarità del servizio sia attribuita, tra le altre, anche a "società a capitale interamente pubblico a condizione che l'ente o gli enti pubblici titolari del capitale sociale esercitino sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente o gli enti pubblici che la controllano"*.

Quanto al controllo analogico, esso deve intendersi un controllo di tipo strutturale operato dall'ente pubblico sul soggetto affidatario. Sul punto, numerosi sono stati gli orientamenti che si sono succeduti, tesi a individuare le fattispecie in cui si sostanzia il controllo; si è sostenuta, in prima battuta, la necessità della partecipazione totalitaria, ovvero detenzione totale del capitale sociale, dell'ente pubblico sull'ente affidatario, quindi si è ristretto l'ambito alla mera necessità di poter influire sulle decisioni più importanti di questo (in termini di influenza dominante), ovvero sulle decisioni strategiche della società.

Si ritiene, in sintesi, che la valutazione vada effettuata caso per caso, in considerazione delle previsioni statutarie.

Quanto al requisito funzionale, relativo al prevalente svolgimento dell'attività in favore della società aggiudicataria, sebbene non in esclusiva, è sufficiente che la società "in house" svolga prestazioni nei confronti del controllante, ovvero per conto della stessa. Nel primo caso le prestazioni sono strumentali allo svolgimento tipiche di funzioni della P.a., nel secondo caso l'ente aggiudicatario svolge direttamente le attività istituzionali dell'ente pubblico.

Ebbene, si può affermare con certezza che la società *in house* è un soggetto legato all'Amministrazione da un vincolo di delega interorganica³, in quanto l'ente aggiudicatario esercita poteri di direzione, organizzazione, supervisione e/o controllo e coordinamento, facendo venire in rilievo un vero e proprio rapporto di strumentalità tra aggiudicatrice ed aggiudicatario.

Non possedendo l'aggiudicatario, di fatto, alcuna autonomia decisionale in riferimento ai più importanti atti di gestione, viene in considerazione una fattispecie di terzietà formale ma non sostanziale, nel senso che la società "in house", è sì soggetto terzo perché dotata di personalità giuridica, ma solo formalmente, in quanto, nella sostanza, dipende integralmente dalla P.a. in base a un rapporto inquadrabile nella c.d. "subordinazione gerarchica". È opportuno, quindi, distinguere il rapporto che intercorre tra ente pubblico e società affidataria, di cui si è detto, dai rapporti che ha la società verso i soggetti terzi con i quali viene in contatto, a cui appare come un soggetto autonomo e distinto ovvero con una propria personalità giuridica.

Sotto il profilo tributario, la società "in house" è un soggetto giuridico autonomo dotato di personalità giuridica, sebbene vincolato all'ente pubblico in base al rapporto di delegazione intraorganica.

Alla luce di questo principio, con la sentenza in commento i giudici bare-

³ La definizione di delegazione interorganica tra i suoi soggetti è stata riconosciuta dall'Agenzia delle entrate già con la risoluzione n. 37/E (8 marzo 2007) a seguito di un interpello del contribuente (società in house) circa l'assoggettamento ad iva di beni o servizi resi nello svolgimento dell'attività, nonché con risoluzione n. 155/E a seguito di interpello circa l'assoggettamento ad iva in applicazione del meccanismo del reverse charge.

si hanno imposto all'Amministrazione finanziaria di verificare, innanzi tutto, i rapporti intercorrenti tra Pubblica amministrazione e società "in house" e, successivamente, la disciplina fiscale applicabile, tanto ai fini delle imposte dirette che dell'iva. Ed invero, questo è stato l'iter logico-giuridico che la Commissione tributaria provinciale di Bari ha seguito nel pervenire alla decisione oggetto di analisi.

Nel merito, in particolare, veniva verificata prima la effettiva sussistenza di un rapporto di delegazione interorganica, data la detenzione da parte del Comune di Trani del controllo diretto in quanto detentore dell'intero pacchetto azionario dell'Agis (società *in house*) quale ente a cui veniva affidata la gestione di un'iniziativa culturale, con conseguente stanziamento di risorse economiche utili alla realizzazione dell'evento. Quindi, la Commissione ha valutato il profilo della deducibilità dei costi derivanti dall'attività di sponsorizzazione, ritenuti non inerenti all'attività economica e, per l'effetto, indeducibili.

Ebbene, in base al condivisibile orientamento dei giudici, non può non riconoscersi in capo alle società "in house" i medesimi principi che regolano, da un lato, la determinazione del reddito d'impresa, dall'altro, la soggettività passiva iva, che si applicano, in generale, con riferimento alla platea dei contribuenti privati. Pertanto, nel caso oggetto della sentenza, i giudici hanno concluso per il riconoscimento della deducibilità dei costi sostenuti dalla società "in house" per spese di sponsorizzazione, ritenuti dall'Amministrazione finanziaria, erroneamente, indeducibili in quanto, a suo dire, non rientranti nel *genus* delle spese di cui all'art. 108 comma 2, nonché 109 del *tuir*: *"in buona sostanza, l'affidamento in house deve essere fatto a favore di un'entità giuridica legata all'ente aggiudicatore da particolari vincoli di carattere funzionale organizzativi ed economici tali per cui si può affermare che manca la necessaria terzietà dei contraenti (Cons. di Stato, Sent. n. 7058 del 13 dicembre 2005). Da quanto succitato, appare del tutto destituita di fondamento l'affermazione in base alla quale i costi concernenti la manifestazione "Estate Tranese" non potessero essere dedotti poiché titolare della manifestazione è il Comune in conseguenza del rapporto di delegazione interorganica tra il Comune e la stessa Agis srl"*.

Pertanto, come condiviso dai giudici, data la piena ed evidente riferibilità di posizioni soggettive attive e passive, espressioni di una capacità contributiva autonoma, la disciplina fiscale applicabile non può che essere quella generale prevista dal titolo II del *tuir*, quindi soggetto *ires*, nonché soggetto *iva* (*ex d.p.r. n. 633 del 1972*)⁴ tutte le volte che si pongano in essere operazioni fiscalmente rilevanti.

⁴ Trova conferma, *ex multis*, nella risoluzione 37/E dell'8 marzo 2007.

IRES – Redditi da società esercente attività commerciale illecita – Nullità del contratto sociale – Irrilevanza – Società di fatto – Classificazione dei proventi fra i redditi di impresa – Legittimità.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Gianfreda). Sent. n. 165 del 19 settembre 2012.

La nullità tra le parti del contratto sociale per illiceità dell'oggetto non ha alcun effetto sul piano tributario poiché, riconosciuta l'esistenza di una società di fatto, quest'ultima è equiparata dalla legge alla società in nome collettivo, i cui proventi sono da considerarsi sempre redditi di impresa ex art. 6, comma 3, del tuir, qualora abbia ad oggetto attività commerciale.

IRES – Agevolazioni – Credito di imposta per assunzione a tempo indeterminato di lavoratori dipendenti – Legge n. 388 del 2000, art. 7 – Omessa produzione della documentazione di valutazione del rischio ambientale – Diniego dell'agevolazione – Accertamento definitivo di violazioni non formali – Necessità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV, (Presidente: Romano – Relatore: Bracciale). Sent. n. 188 del 18 settembre 2012.

In tema di credito d'imposta riconosciuto per l'incremento dei lavoratori assunti a tempo indeterminato, secondo i requisiti e per l'ambito territoriale di cui all'art. 4 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, la relativa revoca, in conseguenza della mancata produzione della documentazione di valutazione del rischio ambientale, è illegittima nel caso in cui non sia configurato un accertamento definitivo di violazioni non formali, per le quali sono previste sanzioni di importo superiore a lire tre milioni, alla normativa fiscale, contributiva in materia di lavoro dipendente, ovvero violazioni alla normativa sulla salute e sulla sicurezza dei lavoratori.

IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

IRAP – Attività di lavoro autonomo – Autonoma organizzazione – Inesistenza – Onere probatorio del contribuente – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Colagrande). Sent. n. 55 del 17 aprile 2013.

Incombe sul giudice tributario il dovere di valutare in concreto e caso per caso la sussistenza dei presupposti ai fini irap, consistenti nell'individuazione di una struttura organizzativa preponderante rispetto agli elementi dell'abitudine e dell'autonomia. Di conseguenza, in base al presupposto per cui l'autonoma organizzazione è la regola dell'attività professionale o imprenditoriale, spetta al soggetto contribuente che intende far valere l'esclusione ovvero l'esenzione dall'irap, l'onere di dimostrare l'inesistenza dei requisiti idonei ad assoggettare la propria attività all'imposta considerata.

IRAP – Professionista – Esercizio dell'attività in proprio e non alle dipendenze o con il coordinamento altrui – Presupposto impositivo – Sussistenza automatica – Utilizzo di un locale – Autonoma organizzazione – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. III (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 57 del 6 marzo 2013.

Laddove sussista esercizio di una libera professione e questa non venga svolta alle dipendenze o con il coordinamento altrui, sussiste la forza autonoma organizzazione del proprio lavoro. L'autonoma organizzazione è, peraltro, riscontrabile dall'utilizzo di un locale, distinto dall'abitazione, adibito ad attività professionale.

IRAP – Presupposto – Medico convenzionato – Presenza di dipendente part-time – Esclusione dall'imposta – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: Silvestrini – Relatore: Stragapede). Sent. n. 31 del 22 aprile 2013.

La presenza di spese per il personale dipendente di ridotta entità,

presumibilmente part-time, è marginale nell'organizzazione dell'attività professionale del contribuente e né può costituire, se trattasi di persona addetta alla porta ed alla pulizia dello studio, un elemento tale da concretizzare il presupposto di autonoma organizzazione, ai fini dell'assoggettamento all'imposta.

IRAP – Presupposto – Medico convenzionato – Utilizzo del lavoro di un dipendente – Autonoma organizzazione – Non sussiste – Assoggettamento all'imposta – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VII (Presidente: De Luce – Relatore: Baldassarre). Sent. n. 159 del 29 ottobre 2012.

Nell'ambito delle professioni intellettuali non è configurabile l'esistenza di una organizzazione che possa funzionare separatamente dal professionista. Pertanto, l'utilizzo della collaborazione di una segretaria, che da sola non può concorrere a determinare un valore di reddito aggiunto in capo al professionista, non è indice di autonoma organizzazione.

IRAP – Presupposto – Medico convenzionato – Presenza di segretaria assunta con contratto part-time – Esclusione dall'imposta – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 50 del 29 aprile 2013.

L'esercizio dell'attività di medico convenzionato, con impiego non occasionale della segretaria assunta con contratto part-time, costituisce di per sé un "quid pluris" suscettibile, secondo la comune esperienza, di fornire un apprezzabile apporto al professionista, nel senso di rappresentare un elemento di organizzazione della sua attività. Gestire un maggior numero di pazienti e delegare le attività manuali alla segretaria rappresenta un "valore aggiunto" tassabile ai fini irap.

IRAP – Presupposto – Artista (attore/cantante) – Interdipendenza di strumentazione e di prestazioni artistiche altrui – Esclusione dall'imposta – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 25 del 6 febbraio 2012.

Sussiste il presupposto impositivo idoneo a produrre vap (valore aggiunto di produzione) tassabile, allorquando vi è una stretta interdipendenza di mezzi (strumentazione) e persone (prestazioni artistiche) in grado di ampliarne i risultati profittevoli, in aggiunta a quelli derivanti dall'apporto personale dell'artista (attore/cantante). Si realizza il surplus di una attività agevolata per la presenza di una struttura organizzativa che coadiuva ed integra l'artista nelle sue esibizioni canore e/o musicali.

IRAP – Presupposto – Agente di commercio – Assenza di lavoro altrui e impiego di beni strumentali minimi – Esclusione dall'imposta – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 51, parte I, del 29 aprile 2013.

L'esercizio dell'attività di agente di commercio svolta con l'esclusivo apporto del proprio impegno, senza l'ausilio di lavoro altrui e con l'impiego di necessari mezzi specifici (autovettura, bene strumentale utilizzato in maniera "itinerante" per l'acquisizione degli ordini), non fa emergere la sussistenza di quella autonoma organizzazione, che integra il presupposto di imposta ai fini irap.

IRAP – Rimborso – Istanza precedente alla dichiarazione – Silenzio rifiuto – Legittimità – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Augenti). Sent. n. 200 del 17 dicembre 2012.

L'accertamento del presupposto impositivo dell'irap, ai fini del rimborso relativo ad un periodo di imposta, presuppone l'avvenuta presentazione della relativa dichiarazione annuale, stante la natura periodica del tributo. Pertanto, è legittimo il rifiuto tacito dell'ufficio all'istanza di rimborso presentata anteriormente alla dichiarazione.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

IVA – Cessione di materiale d'oro – Art. 17 comma 5 del d.p.r. 633/72 – Acquisto di beni di oro da privati e successiva rivendita a fonderia – Reverse charge – Applicabilità – Regime del margine – Art. 36 d.l. 41 del 1995 – Inapplicabilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Ancona – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 24 del 16 maggio 2013.

In tema di iva, al fine dell'applicabilità del regime del “reverse charge” è sufficiente l'acquisto di materiale di oro da privati (in quanto tale definibile come usato) e la successiva rivendita a fonderie autorizzate. In tal caso, i suddetti beni possono essere qualificati come “rottami auriferi”, a condizione che prima della rivendita alla fonderia non vengano manipolati o trasformati. In tale fattispecie non ricorre neanche il presupposto del regime del margine, trattandosi di beni usati suscettibili di reimpiego nello stato originale.

IVA – Contratto preliminare – Caparra confirmatoria – Natura di corrispettivo per la prestazione di servizi o di beni – Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari Sez. XI (Presidente: Carrabba – Relatore: Colagrande). Sent. n. 21 del 28 gennaio 2013.

La caparra confirmatoria, avendo funzione “rafforzativa” dell'accordo suggellato dalle parti, non ha natura di corrispettivo e, pertanto, non è soggetta ad iva per carenza del presupposto oggettivo. Tale requisito, invece, si realizza all'atto della conversione della stessa caparra nell'acconto sul prezzo di vendita.

IVA – Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione – Fornitura di alimenti per l'equipaggio ed i passeggeri della nave – Non imponibilità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Sasso). Sent. n. 321 del 12 dicembre 2012.

La fornitura di alimenti destinati all'equipaggio e ai passeggeri di una nave ad opera di un provveditore marittimo, non può essere considerata stadio commerciale anteriore e pertanto rientra nel regime di non imponibilità, di cui al combinato disposto degli artt. 8 e 8 bis del d.p.r. n. 633 del 1972, qualora l'appaltatore dell'armatore abbia acquisito le merci dal provveditore marittimo e le abbia consegnate a bordo della nave dell'appaltatore e tanto sia documentato dalle bolle doganali vistate e dalle fatture con annotazione dell'imbarcazione a cui le merci sono destinate.

IVA – Acquisto da fornitori intracomunitari di veicoli usati – Regime del margine – Requisiti – Sussistenza – Verifica – Onere generico del contribuente – Sussiste – Difetto di colpevolezza – Sanzioni – Inapplicabilità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VIII (Presidente: Spagnoletti – Relatore: Introna). Sent. n. 14 del 31 gennaio 2013.

È onere del contribuente, attraverso prove non particolarmente gravose, dimostrare l'esistenza dei presupposti per l'applicabilità del regime del margine.

L'assolvimento dell'onere di verifica secondo un canone di diligenza generico, tuttavia, non inibisce il recupero a tassazione dell'imposta erroneamente applicata poiché, previa valutazione del grado di intensità della colpa, l'inconsapevolezza del cessionario assume rilievo autonomo solo per la disapplicazione delle sanzioni¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 14899 del 2012, 2227 del 2011 e 3427 del 2010.

IVA – Art. 50 bis del d.p.r. n. 633 del 1972 – Applicazione del regime di sospensione – Necessità di tempi minimi di giacenza e di scarico dai mezzi di trasposto – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente: Papia – Relatore D'Ursi). Sent. n. 129, parte II, del 22 aprile 2013.

L'esecuzione delle prestazioni di servizi previste dall'art. 50 bis del d.p.r. n. 633/1972 configurano un atto di introduzione delle merci nel deposito iva, a prescindere dai tempi di giacenza e dallo scarico dei mezzi di trasposto. Ne deriva che, in tal caso, l'imposta è da ritenersi

assolta attraverso il meccanismo dell'inversione contabile al momento dell'estrazione dei beni dal deposito iva, in quanto per l'applicazione del regime di sospensione non è necessario né l'ingresso effettivo nella struttura, né lo scarico dei beni dal mezzo di trasporto, né un tempo minimo di custodia.

IVA – Enti non commerciali – Operazioni esenti – Detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti – Illegittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 63, parte I, del 24 maggio 2012.

La non assoggettabilità ad iva delle operazioni degli enti non commerciali comporta che gli stessi non possano detrarre l'imposta assolta sugli acquisti in sede di dichiarazione annuale.

IVA – Agevolazioni – Aliquota ridotta – Dichiarazione dell'acquirente – Necessità – Sussiste – Verifica da parte del venditore – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXII (Presidente: Buquicchio – Relatore: Palmisano). Sent. n. 16 del 7 febbraio 2013.

Spetta all'acquirente attestare la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'aliquota agevolata relativa all'acquisto di materiali da costruzione per civile abitazione, mentre il venditore non è tenuto ad effettuare ricerche sulla bontà e veridicità di tale dichiarazione.

IVA – Dichiarazione d'imposta – Emendabilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Ancona – Relatore: Di Carlo), Sent. n. 23 del 16 maggio 2013.

La mancata inclusione della dichiarazione iva tra quelle previste dall'art. 8 e 8 bis del d.p.r. n. 322 del 1988 deve ritenersi corrispondente ad una espressa scelta del legislatore. Ne deriva l'emendabilità della dichiarazione quando dalla medesima possano derivare oneri più gravosi di quelli dovuti nel termine quadriennale stabilito dall'art. 57 del d.p.r. n. 633 del 1972¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 2226 del 2011.

IVA – Dichiarazione d'imposta – Natura dichiarativa – Valore confessorio – Esclusione – Mancata esposizione del credito – Perdita del diritto al rimborso o alla detrazione dell'eccedenza ex art. 30 del d.p.r. n. 633 del 72 – Conseguenze – Perdita del diritto di credito – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. III (Presidente: Agostinacchio – Relatore Nettis). Sent. n. 47 del 27 febbraio 2013.

La mancata esposizione del credito nella dichiarazione annuale iva esclude il diritto di detrarre l'eccedenza nell'anno successivo o di chiedere il rimborso con le modalità previste dall'art. 30 del d.p.r. n. 633 del 1972, ma non implica che il contribuente, dopo aver versato somme non dovute, perda il diritto di chiedere la ripetizione dell'indebitato, in quanto la dichiarazione non assume carattere confessorio e non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria.

IVA – Istanza di rimborso – Presentazione oltre i termini di due anni ex art. 21 comma 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Inammissibilità – Non sussiste – Prescrizione ordinaria decennale – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Ancona – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 28 del 13 giugno 2013.

L'esposizione del credito di imposta nella dichiarazione iva e il contestuale riporto del relativo credito è espressione della volontà del contribuente, da tenere distinta rispetto invece alla presentazione del modello di rimborso, che costituisce soltanto il presupposto per la esigibilità del credito.

Una volta esercitato tempestivamente in dichiarazione il diritto di rimborso o di restituzione del credito d'imposta, esso non può considerarsi assoggettato al termine biennale di decadenza previsto ora dall'art. 21 del codice del processo tributario, ma solo a quello di prescrizione ordinaria decennale ex articolo 2946 del codice civile¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 15229 del 2012.

IVA – Rimborso – Diniego a seguito di pendenze tributarie – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 53 del 7 maggio 2012.

La esistenza di carichi pendenti non può comportare il disconoscimento del diritto al rimborso del credito iva maturato dal contribuente e riconosciuto dall'ufficio.

Nota dell'avv. Paolo Centore

Il bilanciamento di opposti interessi nel trattamento dei crediti iva.

Chiamata a giudicare la legittimità del diniego di rimborso dell'iva spettante al contribuente, sostenuta dall'Amministrazione finanziaria in relazione a "carichi pendenti" derivanti da altri accertamenti a carico del contribuente, la Corte regionale risolve la questione in parziale favore dell'operatore economico, stabilendo il principio secondo cui la sussistenza, anche potenziale, di altri debiti non può assurgere a causa ostativa del rimborso.

Così riassunto il *focus* della sentenza, in assenza di adeguate motivazioni a riguardo della decisione adottata, è ragionevole ritenere che la controversia verrà sottoposta al vaglio della Corte di Cassazione, a meno che le parti accettino che l'importo parziale riconosciuto a rimborso dalla Corte territoriale sia dovuto, anche in considerazione di un'improvvida ammissione della parte pubblica, confermata da altrettanto improvvida affermazione della parte privata, secondo cui il credito iva sarebbe "dovuto per lo meno [per] l'importo di € 244.878,00", somma, poi, oggetto del riconoscimento in sentenza, in luogo dell'ammontare originario di € 633.699,00.

Lasciando alle parti interessate ogni valutazione sulla convenienza di quella che appare una transazione *extra legem*, almeno sino all'annunciata riforma del processo tributario (nella quale dovrebbe trovare ingresso la conciliazione *extra large*, cioè ammissibile in ogni grado del giudizio), preme qui osservare quali siano i limiti della potestà dell'Amministrazione finanziaria nel sospendere o, addirittura, negare il rimborso di un'imposta dovuta, rispetto al diritto del contribuente di ricevere le somme indicate a credito nella dichiarazione dell'iva.

La prospettiva dell'operatore economico si innesta su un principio assai noto, riguardante la neutralità dell'imposta: concetto che, in concreto, viene realizzato attraverso il riconoscimento del diritto di detrazione e, laddove non vi sia capienza, con il dipendente diritto di rimborso, sancito dall'art. 183 del-

la dir. 2006/112/CE. Sull'altro versante, l'interesse dell'Amministrazione finanziaria è, ovviamente, la tutela dell'erario, che si concretizza in una (doverosa e) guardinga attenzione sulla debenza del rimborso, in primo luogo, e, in secondo luogo, sulle ulteriori circostanze che suggeriscano prudenza, come, nel caso dedotto, la presenza di altri accertamenti non ancora definiti (a favore o contro il soggetto passivo) dall'Autorità giudiziaria.

Si tratta, quindi, di un bilanciamento di interessi non del tutto coincidenti, necessario per riempire di contenuto la facoltà prevista dalla norma sopra richiamata, ove si indica che il rimborso è eseguito “*secondo le modalità da essi [Stati membri] stabilite*”.

L'esame deve partire dall'art. 38-bis del d.p.r. n. 633 del 1972, ove si prevede, oltre all'ipotesi di sospensione dell'esecuzione dei rimborsi, in presenza di contestazioni penali, anche un sistema di prestazioni di garanzie che assolve specificamente la funzione di tutela dell'interesse dell'erario per l'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente. Dalla normativa tributaria in materia di rimborsi di crediti iva, si evince dunque la disciplina positiva del tema della tutela cautelare, che rende inapplicabile il rimedio al fermo amministrativo, quale strumento generico, invocabile ove la norma nulla di specifico disponga.

Il punto non è sfuggito alla giurisprudenza di vertice ove si evidenzia che una lettura diversa dell'art. 38 bis renderebbe tale disposizione sostanzialmente priva di utilità (cfr. sentenza della Corte di Cassazione n. 7952 del 26 aprile 2004). In modo ancora più incisivo, con ulteriore intervento, la Suprema Corte di Cassazione ha ribadito che “*questa Corte ha, invero, reiteratamente affermato che, in tema di rimborsi iva, l'art. 38-bis d.p.r. 633 del 1972 – prevedendo, accanto alla sospensione dell'esecuzione dei rimborsi in presenza di contestazioni penali, un articolato sistema di garanzie teso a tutelare l'interesse dell'erario all'eventuale recupero di quanto dovesse risultare indebitamente percepito dal contribuente – introduce una specifica garanzia a favore dell'Amministrazione e preclude, pertanto, l'applicazione a detti rimborsi dell'istituto del fermo amministrativo, previsto dall'art. 69 r.d. 2440 del 1923 (cfr. Cass. 27265/06, 10199/03)*” (ordinanza n. 15424/09 del 1 luglio 2009).

Accanto alla norma nazionale e alla sua interpretazione domestica, va qui richiamato l'orientamento della Corte di Giustizia in riferimento alla discrezionalità degli Stati membri che, in breve riassunto, non può debordare in discriminazione ingiustificata, contraria ai principi di proporzionalità, effettività ed equivalenza. In termini più chiari, se, come si è *retro* osservato, il rimborso è conseguenza della detrazione, è evidente che tutte le considerazioni svolte sulla seconda possono essere estese al primo, quale manifestazione tecnica del principio di neutralità dell'imposta, sicché la negazione del rimborso in

quanto eccedenza dell'imposta detratta, rispetto a quella dovuta sulle operazioni attive, costituisce null'altro se non la negazione del diritto stesso di detrazione.

Sulla necessità del rispetto dei principi innanzi richiamati di effettività ed equivalenza, vanno richiamate le sentenze rese nelle cause C-228/96, *Aprile*, C-231/96, *Edis* e C-260/96, *Spac*. Nella prima (C-228/96, *Aprile*), la Corte viene investita del tema riguardante il rimborso di imposte pretese dallo Stato membro ma incompatibili con il diritto comunitario. Nella specie, si tratta degli addebiti per diritti per i controlli e le formalità amministrative espletati durante una parte dell'orario ordinario d'apertura degli uffici doganali dei posti di frontiera, ritenuti incompatibili con il diritto comunitario dalle precedenti sentenze 30.5.1989, causa 340/87, *Commissione/Italia*, e 21.3.1991, causa C-209/89, *Commissione/Italia*, con le quali la Corte ha constatato che la Repubblica italiana era venuta meno alle disposizioni del trattato sul divieto di tasse di effetto equivalente. A valle delle pronunzie, gli operatori hanno presentato istanza di rimborso delle somme indebitamente pagate, ma l'Amministrazione finanziaria ha resistito, sollevando la questione sulla prescrizione del diritto al rimborso. Nel risolvere la questione, la Corte osserva (punti 17 e 18) che: “(...) *all'esame comparativo dei sistemi nazionali risulta che il problema della contestazione di tasse illegittimamente pretese, o della restituzione di tasse indebitamente pagate, è risolto in modi diversi nei diversi Stati membri e persino, all'interno di uno stesso Stato, a seconda dei diversi tipi di imposte e di tasse in questione. (...) Questa diversità dei sistemi nazionali deriva in particolare dalla mancanza di una disciplina comunitaria in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse. In una situazione del genere spetta infatti all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, purché le dette modalità, da un lato, non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né, dall'altro, rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) (...)*”.

Nelle sentenze rese coevamente nelle cause C-231/96, *Edis* e C-260/96, *Spac*, evocate nella sentenza *Aprile*, la Corte affronta una questione simile, riguardante, nella specie, il rimborso delle tasse di concessione governativa per l'iscrizione al registro del commercio delle società commerciali, giudicate incompatibili con il diritto comunitario. Anche in questo caso, a seguito della dichiarazione di incompatibilità, l'Amministrazione finanziaria naziona-

le ha resistito alle istanze di rimborso, sollevando la questione della prescrizione e della decadenza del relativo diritto. Richiamando la precedente giurisprudenza e, in particolare, le sentenze rese nelle cause C-309/85, *Barra* e C-240/87, *Deville*, la Corte, nella sentenza C-260/96, *Spac*, precisa (punti 18-20) che: “(...) conformemente a una giurisprudenza costante della Corte, spetta (...) all’ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, purché le dette modalità, da un lato, non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) né, dall’altro, rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti conferiti dall’ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) (citate sentenze *Rewe*, punto 5, e *Comet*, punti 13 e 16, e, più di recente, sentenza 14 dicembre 1995, causa C-312/93, *Peterbroeck*, Racc. pag. I-4599, punto 12). (...)”.

Il tema della effettività in punto di rimborsi iva ritorna nella sentenza C-35/05, *Reemtsma Cigaretten Fabriken*, ove la Corte di Giustizia segnala (punto 37) che: “(...) in mancanza di disciplina comunitaria in materia di domande di rimborso delle imposte, spetta all’ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tali domande possano essere presentate, purché i requisiti in questione rispettino i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire, non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l’esercizio dei diritti conferiti dall’ordinamento giuridico comunitario (v., in particolare, sentenze 17 giugno 2004, causa C30/02, *Recheio – Cash & Carry*, Racc. pag. I-6051, punto 17 e 6 ottobre 2005, causa C291/03, *MyTravel*, Racc. pag. I-8477, punto 17)” e che (punto 41) “(...) se il rimborso dell’iva risulta impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d’insolvenza del prestatore, detti principi possono imporre che il destinatario di servizi sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle Autorità tributarie. Gli Stati membri devono dunque prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire a detto destinatario di recuperare l’imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività”.

Le indicazioni giurisprudenziali sopra evidenziate sono poste alla base della formalizzazione, avvenuta nel settembre 2013, della procedura di infrazione contro il governo italiano sulle modalità e sui tempi del rimborso iva.

Alla luce della messa in mora del governo da parte della Commissione europea, le osservazioni sono sostanzialmente due: la prima, relativa alla costruzione della norma interna, di per sé, non sembra perfettamente compa-

tibile con il limite di discrezionalità riconosciuto allo Stato membro. La seconda, invece, riguarda la sua applicazione concreta che può recare, come dimostra la vicenda trattata e risolta dai giudici pugliesi, alla negazione *sine die* (o quanto meno, dopo un lungo percorso giudiziale) del diritto di rimborso.

La partita è ora aperta: il governo italiano deve rispondere alla Commissione sul *default* della norma nazionale in tema di rimborsi, allegando una valida giustificazione dei rallentamenti opposti all'ordinata e tempestiva trattazione delle istanze dei contribuenti.

Una possibile soluzione, rispettosa delle aspettative delle parti, transita attraverso la garanzia del credito: l'operatore economico che sia in credito verso l'erario può, se onesto, garantire il rimborso ottenuto, mettendo così l'Amministrazione finanziaria e, con essa, la collettività al riparo da esborsi incauti. E non occorre altro intervento normativo, essendo bastevole il vigente disposto dell'art. 38 *bis* del decreto iva, ampliando al tema del ristoro dei costi di garanzia, il disposto dell'art. 8 quarto comma, legge n. 212 del 2000, secondo cui *"l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fidejussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata"*.

IVA – Importazione – Diritto di confine – Potere di accertamento – Agenzia delle dogane – Compete – Accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate – Illegittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente: Papia – Relatore: D'Ursi). Sent. n. 129, parte I, del 22 aprile 2013.

L'Agenzia delle dogane è l'unico organo competente ad accertare e riscuotere l'iva all'importazione che rientra tra i diritti di confine. Ne deriva che sono inesistenti e/o nulli i relativi avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate, organo non legittimato e carente di potere e potestà impositiva¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 15921 e 12263 del 2011, 42161, 12263 e 12262 del 2010; Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XI (Presidente: Carabba – Relatore: Savino), Sent. n. 156 del 10 ottobre 2012; Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. X (Presidente: D'Elia – Relatore: Tartamella). Sent. n. 165 del 24 ottobre 2012.

IVA – Importazione – Potere di accertamento – Agenzia delle dogane – Competenza funzionale esclusiva – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, (Presidente: De Bari – Relatore: Di-ma). Sent. n. 148 del 22 ottobre 2013.

L'iva interna e l'iva all'importazione non sono due distinti e autonomi tributi, pur essendo diverso il meccanismo di funzionamento ed essendo applicabili numerosi precetti previsti dal diritto doganale.

L'unico soggetto legittimato ad accertare l'iva all'importazione e applicare le relative sanzioni è l'Agenzia delle dogane.

Nota dell'avv. Antonio Lattanzio

L'incompetenza funzionale dell'Agenzia delle entrate all'accertamento dell'iva all'importazione

La presente, importante e ben motivata, sentenza dei giudici regionali pugliesi, relativa al caso, assai noto, di accertamento dell'iva all'importazione da parte di una direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, nel rigettare l'appello dell'ufficio e confermare la sentenza dei giudici di prime cure enuncia alcuni principi generali che meritano qualche parola di commento, non essendo ovviamente possibile in questa sede una trattazione esauriente della tematica¹.

La sentenza in commento è di estrema attualità se si considera che sono pendenti ancora numerose controversie originate da avvisi di accertamento emessi da una direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate in materia di iva all'importazione sulla base del presunto utilizzo “virtuale” del deposito iva.

Il punto di partenza della decisione in esame, come chiarito dai giudici d'appello, è quello per cui non vi è una distinzione tra iva interna e iva all'importazione, “quasi fossero due distinti e autonomi tributi”².

A tal proposito occorre evidenziare che il recupero dell'iva basato sull'inapplicabilità dell'istituto del deposito iva comporterebbe una illegittima doppia imposizione.

Invero, l'iva relativa alle immissioni in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in deposito iva, è assolta con il meccanismo dell'autofattura

¹ I principi enunciati nella sentenza in commento sono stati ribaditi dallo stesso collegio giudicante con la successiva sentenza n. 157 del 5 novembre 2013.

² Cfr. A. DE CICCO, *Legislazione e tecnica doganale*, Torino, 2003, II, pag. 730 e segg., e in *Foro it.*, 1988, IV, pag. 377 e segg.; G. BISCOTTINI, *Profili internazionalistici dell'imposta sul valore aggiunto*, in Studi in onore di Udina M., tomo II, Milano, 1975, pag. 963.

(*reverse charge*). L'iva, destinata a tassare il consumo privato all'interno dello Stato, secondo un meccanismo che lascia inciso il solo consumatore finale del bene, garantisce, per l'operare del meccanismo della detrazione "imposta da imposta", la perfetta neutralità del tributo in capo ai soggetti passivi.

Nel caso che ci occupa, detta neutralità verrebbe evidentemente meno qualora fosse disconosciuta la validità del pagamento effettuato mediante autofatturazione, con conseguente obbligo della materiale nuova corresponsione del tributo, che causerebbe una inammissibile duplicazione della tassazione sul medesimo fenomeno economico, in aperto contrasto con la richiamata imprescindibile caratteristica di neutralità propria dell'iva³.

Alla luce di quanto precede, giustamente i giudici d'appello affermano che "*il soggetto legittimato ad accertare le infrazioni e applicare le relative sanzioni sulle operazioni esterne (importazioni) è unicamente l'Agenzia delle dogane*".

I giudici regionali richiamano l'espressa formulazione dell'art. 70 del d.p.r. n. 633 del 1972, secondo cui "*l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine*", e l'orientamento costante della Corte di Cassazione per la quale l'Agenzia delle dogane è competente all'accertamento dell'iva all'importazione, sia ai sensi dell'art. 70, comma 1, del d.p.r. n. 633 del 1972, sia ai sensi degli artt. 13, 14 e 78 del regolamento CEE del 12 ottobre 1992 n. 2913, che riconoscono all'Autorità doganale il potere di adottare tutte le misure di controllo necessarie per la corretta applicazione della normativa doganale, sia infine, ai sensi dell'art. 63 del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, che indica l'Agenzia delle dogane quale competente nello svolgimento dei servizi all'Amministrazione, alla riscossione ed al contenzioso dei diritti doganali, concetto quest'ultimo nel quale va ricompresa l'iva all'importazione, che, ai sensi dell'art. 34 del d.p.r. n. 374 del 1990 ("*diritti doganali e diritti di confine*" – t.u.e.l.), è un diritto di confine e va accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, cioè l'importazione⁴.

Pertanto, l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate è viziato da carenza assoluta di potere⁵.

³ Specificamente su quest'ultimo aspetto, cfr. Corte di Giustizia delle Comunità europee, sentenza del 21 febbraio 2006, resa nella causa C-255/02 (Halifax plc, Racc. 2006, p. I-1609).

⁴ Cass., 20 luglio 2011, n. 15921; Id., 19 maggio 2010, n. 12272.

⁵ In questi termini è univoco l'orientamento della Commissione tributaria provinciale di Bari: Sez. XI, sent. n. 156/11/12 del 10 ottobre 2012); Sez. X, sent. n. 165/10/12 del 24 ottobre 2012); Sez. XX, sent. n. 166/20/2012 del 25 ottobre 2012); Sez. XXII, sent. n. 165/22/12 del 22 novembre 2012; Sez. VII, sent. n. 13/7/2013 del 22 gennaio 2013; Sez. VII, sent. n.

Tale principio è stato ribadito anche in sede penale dalla Sez. III della Cassazione (7 ottobre 2010, n. 42161), che dopo aver riportato il testo dell'art. 34 del d.p.r. n. 374 del 1973, ha affermato che *“l'iva dovuta all'importazione è, quindi, uno dei diritti di confine, avendo natura d'imposta di consumo a favore dello Stato, la cui imposizione e riscossione spetta alla dogana in occasione della relativa importazione”*.

Senonché, per i giudici regionali pugliesi, il riconosciuto difetto di competenza funzionale dell'Agenzia delle entrate implica l'annullamento degli avvisi di accertamento e rende ultroneo l'esame delle questioni attinenti al merito.

Per completezza di trattazione giova rammentare che l'istituto del deposito iva è stato introdotto dall'art. 50 *bis* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito in l. 29 ottobre 1993, n. 427) dall'art. 1 della l. 18 febbraio 1997, n. 28. Tale legge ha recepito la direttiva n. 95/7/CE del 10 aprile 1995 (*“semplificazione in materia d'imposta sul valore aggiunto”*).

L'istituto del deposito iva è nato per agevolare lo scambio di merci comunitarie ed estere attraverso il differimento dell'iva al momento dell'immissione in consumo dei beni depositati.

L'utilizzazione dell'istituto del deposito fiscale iva ha una notevole rilevanza finanziaria in quanto comporta la sospensione del pagamento dell'imposta in relazione a specifiche operazioni espressamente previste dal citato art. 50 *bis*.

Le merci restano in sospensione dell'imposta sul valore aggiunto, che si renderà, poi, dovuta all'estrazione soltanto qualora vengano immesse in consumo nel territorio nazionale ovvero, non dovuta, (perché non imponibili o non soggette), qualora siano destinate all'esportazione (art. 8 del d.p.r. n. 633 del 1972) ovvero cedute ad un soggetto comunitario (art. 41 del d.l. 331 del 1993).

Per effetto delle modifiche apportate in sede di conversione del d.l. 2 marzo 2012 n. 16 – recante disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento – con la l. 26 aprile 2012 n. 44 che ha introdotto all'art. 8 il comma 21 *bis*, che integra l'art. 16, comma 5 *bis*, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, introdotto in sede di conversione dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2, alla norma di interpretazione autentica, sono aggiunte dopo le parole: *“nel deposito iva”* le seguenti: *“senza tempi minimi di giacenza né obbligo di scarico del mezzo di trasporto”*.

25/7/2013 del 28 gennaio 2013; Sez. XV, sent. n. 38/15/13 dell'8 marzo 2013); Sez. I, sent. n. 129/1/13 del 22 aprile 2013); Sez. VIII, sent. n. 104/8/13 del 3 giugno 2013; Sez. VIII, sent. n. 112/8/13 del 12 giugno 2013; Sez. XV, sent. n. 120/15/13 del 28 giugno 2013.

La *ratio* di tale significativa integrazione legislativa emerge con chiarezza dalla relazione illustrativa redatta dalla Commissione finanze della Camera dei deputati, la quale ha proposto l'emendamento.

Senonché, sia il tenore letterale della disposizione integrativa di cui all'art. 8, comma 21 *bis*, decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 – la quale espressamente esclude l'obbligo di scarico delle merci dal mezzo di trasporto – sia la citata relazione illustrativa della Commissione finanze chiariscono che, per l'applicazione del regime di sospensione, non è necessario né l'ingresso effettivo nella struttura, né lo scarico dei beni dal mezzo di trasporto, né un tempo minimo di custodia⁶.

È palese l'intento del legislatore, il quale ha evidentemente voluto ripristinare un utilizzo del deposito iva coerente con le sue originarie finalità di semplificazione dei traffici commerciali all'interno del mercato unico europeo e scevro dai formalismi.

Infine, la l. 19 dicembre 2012 n. 222 è nuovamente intervenuta in sede di conversione del d.l. n. 179 del 2012 (c.d. "*decreto crescita bis*"), il quale con l'art. 34 ha apportato un ulteriore emendamento alla norma di interpretazione autentica, di cui all'art. 16, comma 5 *bis*, l. 2 del 2009, aggiungendo il seguente periodo: "*l'introduzione s'intende realizzata anche negli spazi limitrofi al deposito iva, senza che sia necessaria la preventiva introduzione della merce nel deposito, si devono ritenere assolte le funzioni di stoccaggio e di custodia, e la condizione apposta agli articoli 1766 e seguenti del codice civile che disciplinano il contratto di deposito*".

Questo ulteriore intervento legislativo ha definitivamente chiarito che, ai fini dell'applicazione del regime di sospensione, è sufficiente il solo passaggio delle merci negli spazi limitrofi al magazzino, non risultando necessario l'effettivo ingresso della merce nella struttura e lo scarico della stessa dal mezzo di trasporto, né tanto meno un tempo minimo di custodia.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Frodi carosello – Solidarietà passiva dell'acquirente – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e relatore: Scimè).
Sent. n. 93, parte I, del 18 maggio 2012.

L'acquirente nazionale che abbia preso parte ad una "frode carosello" è obbligato solidalmente al pagamento dell'iva illegittimamente

⁶ Con la nota 31 maggio 2012, n. R.u. 62488, l'Agenzia delle dogane ha recepito tale significativo intervento legislativo.

detratta, nell'ipotesi in cui non provi di aver acquistato i beni al prezzo di mercato.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Oneri e/o costi – Indeducibilità – Onere della prova.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Monterisi). Sent. n. 77 del 14 maggio 2013.

La emissione della fattura non è rimessa alla facoltà ad libitum dell'impresa, ma deve avere una specifica ed immediata ragione che coinvolga, in maniera diretta, il soggetto emittente e quello destinatario, con la conseguenza che, quando le stesse non corrispondono ad un reale trasferimento del bene ma a trasferimenti fittizi, non meritano tutela giuridica dal punto di vista fiscale.

In relazione a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – emesse da soggetto diverso da quello che avrebbe effettuato la cessione e/o la prestazione – viene a mancare lo stesso principale presupposto della detrazione dell'iva costituito dalla effettuazione dell'operazione.

In presenza di fatture per operazioni inesistenti, nel caso in cui l'A.f. contesti le indebite detrazioni di iva e deduzioni dei costi fatturati, è onere del contribuente, che rivendichi la legittimità della deduzione degli esborsi fatturati e della detrazione dell'iva, fornire la prova della effettiva esistenza delle operazioni.

Nota del prof. avv. Massimiliano Giorgi

L'onere della prova nelle operazioni “soggettivamente inesistenti”

La sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia n. 77/10/2013, offre lo spunto per alcune considerazioni sulla ripartizione e sui contenuti dell'onere della prova nel caso di operazioni che l'Autorità fiscale ritiene “soggettivamente inesistenti”; cioè, quelle operazioni che sono state fatturate da un soggetto diverso da quello che ha effettivamente fornito il bene o il servizio¹.

¹ Sulla prova dell'inesistenza soggettiva dell'operazione si veda, A. GIOVANARDI, *Le frodi iva*, Torino, 2013, pagg. 182 e ss..

L'iva relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti non è, infatti, detraibile, quando il fornitore "fittizio" non ha versato l'imposta all'erario e il cliente sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'iva commessa dal soggetto emittente le fatture².

L'onere di dimostrare l'inesistenza sotto il profilo soggettivo dell'operazione ricade, in base ai criteri di ripartizione soggettiva previsti dall'art. 2697 del codice civile, sul fisco che è il soggetto che avanza la pretesa impositiva.

L'Autorità fiscale dovrà, quindi, dimostrare che l'iva addebitata dal fornitore "fittizio" non è stata versata e che il cliente sapeva o avrebbe potuto sapere che l'iva non sarebbe stata versata.

Il primo profilo avrà un carattere evidentemente documentale e difficilmente sarà un fatto in contestazione tra le parti.

Anche la prova del fatto che il cliente "sapeva o avrebbe dovuto sapere" della frode potrebbe riguardare aspetti principalmente documentali; tuttavia, tale prova avrà più spesso i caratteri di ragionamento basato su circostanze che il contribuente normalmente non contesta e tali ragionamenti dovranno essere valutati e potranno assolvere l'onere probatorio secondo il loro intrinseco grado di persuasività.

La Corte di Cassazione ha, quindi, evidenziato che "*qualora l'Amministrazione contesti ad un operatore il diritto alla detrazione d'imposta in ragione di una supposta inesistenza soggettiva delle operazioni oggetto dell'accertamento, è onere della medesima Amministrazione provare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva – per l'esistenza nella specie di indizi idonei ad avvalorare il sospetto in tal senso indicati dall'Amministrazione – in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture contestate o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di prestazioni*"³.

La Corte di Giustizia europea, nei casi *Evita-K* e *Mahagében e Dávid*, ha, tuttavia, precisato che l'Autorità fiscale non può pretendere in maniera generale che il soggetto passivo acquirente i beni o i servizi verifichi, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori

² Cfr.: Corte di Giustizia europea, Sent. 18 luglio 2013, causa C-78/12, *Evita-K*; Corte di Giustizia europea, Sent. 6 dicembre 2012, causa C-285/11, *Bonik* e Corte di Giustizia europea, Sent. 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e Dávid*; Cass., Sent. 25 settembre 2013, n. 21992; Cass., Sent. 24 maggio 2013, n. 12461; Cass., Sent. 12 maggio 2013, n. 22503; Cass., Sent. 15 maggio 2013, n. 11667; Cass., Sent. 2 maggio 2013, n. 10252; Cass., Sent. 28 marzo 2013, n. 7900.

³ Cass., Sent. 20 dicembre 2012, n. 23560.

a monte, che l'emittente della fattura abbia la qualità di soggetto passivo, disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli nonché abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'iva oppure che disponga di documenti adatti al riguardo.

I limiti di ordine generale posti dai sistemi basati sull'autodeterminazione dei tributi indicano che la corresponsabilizzazione del cliente è limitata dalle informazioni conosciute o conoscibili nell'ambito del normale svolgimento degli affari; la corresponsabilizzazione del cliente sussiste, quindi, soltanto per quanto attiene alle informazioni necessarie al cliente per la gestione della trattativa e del ricevimento della prestazione con le sue controparti, senza ulteriori obblighi investigativi né di utilizzare informazioni collaterali di cui, fortuitamente, fosse entrato in possesso. Non può, perciò, sussistere un obbligo di acquisire informazioni ulteriori rispetto a quelle necessarie per esercitare l'attività, né di investigare sull'aliquota applicabile a una determinata prestazione ricevuta.

La Corte di Cassazione ha, infatti, evidenziato che l'onere probatorio a cui è chiamata l'Autorità fiscale si traduce nell'allegare quegli "elementi oggettivi" che avrebbero messo "sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente"⁴.

L'Autorità fiscale, quindi, anche mediante presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, deve provare, in primo luogo, che l'operazione commerciale realmente intercorsa non è avvenuta tra i soggetti indicati nella fattura, indicando gli elementi di fatto della frode attinenti il fornitore, quali, ad esempio, la sua natura di "cartiera", l'inesistenza di una struttura autonoma operativa e il mancato pagamento dell'iva esposta in fattura e, in secondo luogo, sulla base di elementi oggettivi (che possono coincidere con gli elementi di fatto della frode), la connivenza nella frode da parte del soggetto passivo acquirente ovvero che quest'ultimo, per il dovere di accortezza e diligenza insito nell'esercizio di una attività imprenditoriale, avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'iva commessa dal fornitore⁵.

Soltanto nel caso in cui l'Autorità fiscale abbia assolto siffatto onere probatorio passerà sul soggetto passivo acquirente l'onere di dimostrare l'effettività dell'operazione commerciale rappresentata in fattura, cioè che la fornitu-

⁴ Cfr.: Cass., Sent. 24 maggio 2013, n. 12461; Cass., Sent. 15 maggio 2013, n. 11667; Cass., Sent. 2 maggio 2013, n. 10252 e Cass., Sent. 28 marzo 2013, n. 7900.

⁵ Cfr.: Cass., Sent. 25 settembre 2013, n. 21992; Cass., Sent. 24 maggio 2013, n. 12461; Cass., Sent. 22 maggio 2013, n. 12503; Cass., Sent. 15 maggio 2013, n. 11667; Cass., Sent. 2 maggio 2013, n. 10252.

ra di beni o di servizi è stata realmente effettuata dal soggetto emittente la fattura o che, nonostante lo stesso abbia adottato tutte le ragionevoli precauzioni, non ha avuto e non poteva avere la consapevolezza di partecipare, col proprio acquisto, ad un illecito fiscale dell'emittente delle fatture contestate⁶.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Prova della legittimità dell'operazione – Esibizione dei mezzi di pagamento – Insufficienza.

IDEM – Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Detraibilità – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente e relatore: Petti). Sent. n. 242 del 3 dicembre 2012.

In tema di fatture per operazioni inesistenti, la prova della legittimità dell'operazione e della correttezza della detrazione non può essere costituita dalla sola esibizione dei mezzi di pagamento, proprio perché questi sono di norma utilizzati fittiziamente.

In caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche solo soggettivamente, è precluso al cessionario il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in quanto pur essendo i beni o i servizi entrati effettivamente nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, la falsa indicazione di uno dei soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativo alla diversa operazione effettivamente realizzata.

IVA – Artt. 19 e 21 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Contratto di “sale & sale back” – Principio di neutralità – Diritto alla detrazione – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Ingusci – Relatore: Digiolamo). Sent. n. 47 del 27 settembre 2013.

Nel contratto di “sale & sale back” (contratto di vendita con vendita di ritorno) il cessionario è anche cedente per lo stesso bene e il carico di imposta derivante dalle due operazioni è neutralizzato. Infatti,

⁶ Cfr.: Cass., Sent. 25 settembre 2013, n. 21992; Cass., Sent. 24 maggio 2013, n. 12461; Cass., Sent. 15 maggio 2013, n. 11667.

in base al meccanismo della rivalsa, l'iva viene compensata per imponibili di pari valore; ove non si consentisse la detrazione dell'imposta, si ammetterebbe una duplicazione del versamento, in violazione del principio di neutralità dell'iva.

Pertanto, la rettifica dell'iva è giustificabile nei confronti del cessionario, qualora sussista una condotta fraudolenta del medesimo, ossia quando il documento fraudolento (la fattura per operazioni inesistenti) viene utilizzato con l'intento di perseguire il fine dell'evasione, dell'indebito rimborso o del riconoscimento di un inesistente credito personale.

IVA – Artt. 19 e 21 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Contratto di “sale & sale back” – Condotta fraudolenta – Onere della prova – Incombe sull'ufficio.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 67 del 3 giugno 2013.

Per limitare il diritto alla detrazione iva, l'ufficio ha l'onere di dimostrare che le operazioni rientrano in una frode fiscale ossia, che il contratto di “sale & sale back” sia stato stipulato con l'intento di perseguire il fine dell'evasione, dell'indebito rimborso o del riconoscimento di un credito inesistente.

IVA – Artt. 19 e 21 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Contratto di “sale & sale back” – Interposizione fittizia – Trasferimento e pagamento del prezzo fittizi – Non meritevole di tutela giuridica – Detraibilità dell'imposta – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Monterisi). Sent. n. 63 del 15 marzo 2013.

Il contratto di “sale & sale back” (c.d. vendita con vendita di ritorno), caratterizzato da un prezzo svincolato dal valore effettivo del bene (il cui pagamento avviene soltanto attraverso operazioni scritturali) e dal mancato trasferimento del bene rimasto nella piena disponibilità del cedente, non ha tutela giuridica dal punto di vista fiscale, in quanto consiste in operazioni simulate ed in particolare in una interposizione fittizia, con costituzione di un indebito credito iva, soprattutto se il

“tractor” è un soggetto privo di sede, dipendenti e struttura commerciale¹.

¹ Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V, Sent. n. 85 del 2012 (Presidente: De Palma – Relatore: Chiarolla) e Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 28 del 2012 (Presidente: Morea – Relatore: Bray).

Nota dell'avv. Luigi Carbone

Abuso e neutralità: il caso del contratto di “sale & sale back”

I nostri giudici sono stati investiti della questione della detraibilità dell'iva afferente operazioni di acquisto di beni mobili strumentali inserite nel contratto c.d. di *“sale & sale back”* (ovvero una vendita con vendita di ritorno). Ne sono scaturiti due orientamenti che di seguito analizzeremo.

Prima di esaminare le soluzioni giudiziarie adottate cerchiamo di descrivere in maniera sommaria tale contratto (atipico) plurilaterale, precisando che, probabilmente, dovremmo parlare di una serie di contratti coordinati per il raggiungimento di una determinata finalità. Infatti, tali rapporti si sono concretizzati nei seguenti passaggi: 1) l'imprenditore agricolo *X* aliena un bene strumentale (nella specie una macchina agricola), senza, tuttavia, perdere il possesso dello stesso bene; 2) il cessionario è una società (che chiameremo *Y*), avente ad oggetto il commercio all'ingrosso di macchine agricole; 3) il soggetto *Y*, dopo aver valutato (secondo l'Agenzia fittiziamente) il bene compravenduto, lo cede ad un ulteriore soggetto (che chiameremo *Z*), mediante contratto di vendita con privilegio ai sensi della legge 1329 del 1995 (c.d. legge Sabatini); 4) la società *Z* rivende il bene al soggetto *X* (talvolta per il tramite di un ulteriore soggetto); 5) il soggetto *X* per il pagamento del prezzo di (ri)acquisto rilascia delle cambiali che vengono scontate dal soggetto *Z*. Alla fine dei predetti passaggi la società Alfa (facente parte insieme ad *Y* e *Z* di un unico gruppo) emette assegni in favore di *X* per un importo pari a quello delle cambiali al netto delle spese di istruttoria.

Peculiarità dell'operazione (documentata da regolari fatture e da atti pubblici) è l'invariabilità del prezzo nelle tre compravendite, benché al momento dell'ultima rivendita lo stesso venga maggiorato di oneri aggiuntivi (interessi sul prezzo dilazionato, costo degli effetti cambiari, spese di istruttoria).

L'Agenzia delle entrate ha ritenuto oggettivamente e soggettivamente inesistenti dette operazioni (in quanto frutto di simulazione ed interposizione fittizia), con conseguente emissione di avvisi di accertamento per il recupero dell'iva considerata indetraibile, ai sensi dell'art. 19 del d.p.r. 633 del 1972, nei confronti del soggetto *X* (a differenza dell'iva sulle fatture emesse, ritenu-

ta dovuta ai sensi dell'art. 21, c. 7, del suddetto decreto). In buona sostanza l'ufficio tributario ha ritenuto di essere dinanzi ad un giro d'affari meramente cartolare, caratterizzato da contratti di compravendita simulati. A supporto della propria tesi evidenziava che: a) il soggetto *Y* era (a suo dire) società cartiera in quanto sprovvista di sede legale, lavoratori o collaboratori, utenze, computer, automezzi; b) nessuna perizia era stata effettuata e che il prezzo di compravendita era di gran lunga superiore all'effettivo valore venale dei beni compravenduti, trattandosi di macchinari usati; c) l'attività del soggetto *Z* era fittizia in quanto posta in essere al solo fine di costituire un mero supporto all'attività finanziaria; d) il bene fittiziamente compravenduto in realtà non si era mai spostato dall'azienda del soggetto *X*.

Il contribuente (o meglio i contribuenti) si è difeso invocando il principio dell'autonomia negoziale privata (art. 1322 c.c.) ed evidenziando che causa dell'operazione era la possibilità di ottenere un finanziamento (non ottenibile altrimenti attraverso i normali canali bancari) e non quella di ottenere un risparmio d'imposta, visto che l'iva era stata sempre regolarmente pagata.

La nostra analisi, astraendosi da ogni valutazione in ordine all'operato extratributario dei soggetti interessati ed alla sussistenza della buona o mala fede degli stessi o dei presupposti per la simulazione, deve rimanere circoscritta allo stretto esame degli artt. 19 e 21 del decreto iva. Dobbiamo, tuttavia, ricordare che la Corte di Giustizia¹ ha chiarito che – in virtù dell'art. 17 della VI direttiva del Consiglio 17.5.77, 77/388/Cee – la nullità assoluta del contratto in base alla legislazione nazionale non preclude il diritto alla detrazione iva esercitato dall'acquirente in buona fede (che non sa e non avrebbe potuto sapere della natura fraudolenta dell'operazione), anche se la cessione si iscrive in una frode commessa ai fini iva o ad altri fini dal venditore. Di contro, qualora risulti accertato, alla luce di elementi obiettivi² (la cui prova

¹ Cgce 6.7.06, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Kittel*. Conformi Cgce C-354/03, C-355/03 e C-484/03 del 12.1.06, *Optigen*. Più recentemente cfr. sentenze indicate a nota 2.

² Cgue 31.1.13, causa C-642/11, *Stoy trans Eood c. Direktor na Direksia*: "...si deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario delle fatture verifiche alle quali non è tenuto, che... sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione... non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore adotti tutte le misure che gli si possono richiedere al fine di assicurare che l'operazione non lo conduca a partecipare ad un'evasione fiscale... non devono eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi... non possono... essere utilizzate in maniera tale da rimettere sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione e... la neutralità... che costituisce principio fondamentale del sistema comune... l'Amministrazione non può esigere che il soggetto passivo... verifichi che l'emittente della fattura disponga dei beni... e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'iva, o... disponga di documenti a tale riguardo... l'Amministrazione... trasferirebbe sui soggetti passivi i propri compiti di controllo, contravvenendo alle summenzionate disposizioni..."; Cgue 21.6.12, cause riunite

competete all'Amministrazione), che la cessione sia stata effettuata nei confronti di un soggetto consapevole, spetta al giudice nazionale negare il diritto alla detrazione³.

Il primo orientamento espresso dai nostri giudici⁴ – valorizzando il fatto che il prezzo delle compravendite era svincolato dal valore effettivo del bene (il cui pagamento era avvenuto soltanto attraverso operazioni scritturali) ed il mancato trasferimento del bene rimasto sempre nella piena disponibilità del cedente⁵ – afferma che l'operazione di “*sale & sale back*”⁶ non ha tutela giuridica dal punto di vista fiscale, in quanto consiste in operazioni simulate (interposizione fittizia) con costituzione di un indebito credito iva, a cagione del fatto che “*la emissione della fattura ... non è rimessa alla facoltà ad libitum dell'impresa, ma deve avere una specifica ed immediata ragione che coinvolga, in maniera diretta, il soggetto emittente e quello destinatario*”.

In relazione a questo primo orientamento non possiamo non osservare che dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto i soggetti coinvolti nell'operazione non hanno conseguito alcun tipo di vantaggio fiscale, né in termini di evasione d'imposta, né in termini di percezione di indebiti crediti d'imposta. Infatti, dalla lettura delle pronunce emerge che nessuno dei contraenti si

C- 80/11 e C. 142/11: “...l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'erario...”.

³ Sul punto cfr. GIORGI M., *Codice iva Nazionale e Comunitaria Commentato*, a cura di PAOLO CENTORE, Ipsoa, 2010, pagg. 766 e 767.

⁴ Ctr Bari 63/10/13; Ctr Bari 85/5/12; Ctr Bari 28/12/12; Ctr Bari 60/9/12. Si segnala anche Ctp Bari 171/9/10, la quale, tuttavia, ha affermato che le “*sanzioni ... vadano disapplicate in presenza di abuso del diritto, posto che in tal caso vi è incertezza sul corretto quadro normativo da applicare, secondo quanto affermato dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 12042 del 2009 ripresa dalla giurisprudenza di merito (Ctr di Firenze, sentenza n. 26 del 1.4.2009; Ctp Vicenza, sentenza n. 6 del 2009). Infatti, l'elusione si verifica col ricorso ad atti formalmente legittimi, riguardanti il regime giuridico di circostanze regolarmente dichiarate, e perciò si sostanzia in un comportamento lecito, conforme alla normativa vigente. Anche la Corte di Giustizia comunitaria esclude l'applicazione delle sanzioni nel caso di abuso del diritto, in quanto risulta contrario al principio di buona fede sanzionare chi pone in essere un comportamento rispettoso della legislazione vigente ma che ne viola la ratio sistematica...*”.

⁵ Si deve sul punto rilevare che il contratto di compravendita è un contratto *consensuale* che si perfeziona con il mero accordo delle parti, senza necessità che la cosa venga consegnata all'acquirente (cfr. LUMINOSO, *I contratti tipici ed atipici*, Trattato IUDICA-ZATTI, 1995, pag. 4).

⁶ Secondo tali sentenze il contratto in parola è sostanzialmente differente dal “*contratto di 'sale and lease back' che dà luogo ad un rapporto risultante dalla contrattazione (locazione del bene) del tutto diverso da quello originario (proprietà del bene mentre il contratto di 'sale and sale back' dà luogo alla medesima situazione giuridica in statu quo ante, cioè di proprietà del bene da parte di chi ne era già proprietario prima dell'operazione*” (cfr. Ctr Bari 60/9/13).

è sottratto al pagamento della imposta. In buona sostanza parrebbe di fatto rispettato il “meccanismo” proprio del tributo e che l’operazione era, quindi, diretta al raggiungimento di benefici di altra natura (dalle sentenze, peraltro, si evince che i soggetti avevano preliminarmente rinunciato ai connessi contributi pubblici).

Fatta questa doverosa precisazione, non si può negare che l’orientamento innanzi analizzato appare in linea con una consolidata interpretazione⁷ data alle norme che ci occupano. Infatti, l’art. 19 del decreto iva non affronta il problema della detraibilità dell’imposta addebitata in fattura qualora sia afferente ad operazioni inesistenti. In tali casi, tuttavia, l’imposta è considerata “fuori conto” e, perciò, estranea al meccanismo di compensazione (tra iva a valle e iva a monte), in quanto si ritiene che ai fini della detraibilità non è sufficiente l’addebito in fattura ma è necessario che l’operazione sia effettiva⁸. Inoltre, l’articolo 21, c. 7, d.p.r. 633 del 1972 prevede che: “*Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l’imposta è dovuta per l’intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*”). Tale norma stabilirebbe una sorta di “*sanzione atipica e indiretta*”⁹ consistente nel prevedere la debenza dell’imposta indicata in fattura che verrebbe legittimamente acquisita all’erario (salva l’ipotesi dell’errore colposo e, quindi, della rettifica dell’errata fatturazione ai sensi dell’art. 26, c. 3, d.p.r. 633 del 1972).

L’applicazione pedissequa delle norme innanzi citate, tuttavia, comporta in casi come quello di specie conseguenze aberranti ed una distorta interpretazione del meccanismo iva. È lampante, infatti, che nel caso di specie, pur non essendovi stata alcuna evasione, ai soggetti del rapporto venga richiesto un (indebito) pagamento del tributo (con conseguente duplicazione o addirittura una moltiplicazione dell’imposta).

Tale pretesa “sanzione indiretta” appare ancora più ingiustificata se si considera che l’art. 10, comma 3, legge 212 del 2000 dispone che: «*Le sanzioni non sono ... irrogate quando la violazione ... si traduce in una mera violazione formale senza alcun addebito di imposta*».

Invero, la giurisprudenza comunitaria¹⁰ – sulla base del principio di neu-

⁷ Cfr. Cass. 7289/01; Cass. 21952/07; Cass. 12353/05.

⁸ In tema di fatture per operazioni oggettivamente e/o soggettivamente inesistenti, per tutte, si ricorda Cass. 3550/02 e Cass. 15438/08.

⁹ Così SCOPACASA F., *Codice iva Nazionale e Comunitaria Commentato*, a cura di PAOLO CENTORE, Ipsoa, 2010, pagg. 766 e 767.

¹⁰ Cgce 19.9.00, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, ha chiarito che al destinatario della fattura è precluso l’esercizio del diritto di detrazione in quanto «è limitato soltanto alle

tralità dell'iva¹¹ – ha escluso la possibilità di applicare la “sanzione indiretta”, affermando il principio che, anche nel caso di emissione dolosa (e, quindi, a prescindere dalla buona fede) di fatture per operazioni inesistenti, deve essere consentito all'emittente di effettuare la variazione in diminuzione per il recupero dell'imposta, una volta accertato che il destinatario della fattura non abbia portato in detrazione l'imposta o, in caso contrario, abbia già provveduto alla rettifica, eliminando completamente il rischio di perdite di entrate fiscali¹².

Infatti, pur essendo oramai cristallizzato il principio interpretativo generale per cui gli interessati non possono abusare del diritto comunitario (con conseguente preclusione del diritto alla detrazione dell'imposta¹³) è anche vero che perché possa parlarsi di comportamento abusivo le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle disposizioni della IV direttiva e della normativa nazionale che la traspone, portare essenzialmente (anche se non esclusivamente) ad un indebito vantaggio fiscale¹⁴, contrario all'obiettivo delle disposizioni stesse destinate «*ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal non corretto esercizio del diritto di detrazione*»¹⁵.

Orbene, alla luce di quanto sopra ricordato, il secondo orientamento dei nostri giudici appare maggiormente conforme ai principi costituzionali (art. 53 Cost.) ed allo “spirito” della normativa comunitaria istitutiva dell'iva. Infatti, altre pronunce (richiamanti espressamente la giurisprudenza comunita-

imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'iva o versate in quanto erano dovute», mentre «allorché colui che ha emesso la fattura (nella specie, il fornitore) ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, il principio di neutralità dell'iva richiede che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso tale fattura».

¹¹ Cgue 21.12.10, causa C-438/09; Cgue 30.9.10, causa C-392/09; Cgce 6.7.06, cause C-439/04 e C-440/04; Cgce 21.2.06, causa C-255/02 Cgce 25.10.01, C-78/00; Cgce 21.3.00, cause da C-110/98 a C-147/98.

¹² Cgue 31.1.13, causa C-642/11, *Stoy trans EOOD c. Direktor na Direksia*: “...l'art. 203 di tale direttiva mira ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e segg. della richiamata direttiva ... non può essere considerato nel senso che esso conferisce al pagamento dovuto carattere di sanzione”.

¹³ Cgce 21.2.06, causa C-255/02, *Halifax e.a.* e Cgce 21.2.06, causa C-223/03, *University of Huddersfield*; Cgce 30.3.05, causa C-32/03, *Fini H.*

¹⁴ Anche se non è necessario che il vantaggio fiscale sia l'unico, deve essere quello principale, prevalente rispetto a a quelli di natura extra-fiscale. Sul punto Cgce 21.2.08, causa C-425/06, *Part. Service s.r.l.*

¹⁵ Così CERIONI F., *La Corte di Giustizia Ue sancisce l'indetraibilità dell'iva da parte del fitizio cessionario nelle operazioni inesistenti*, in *Bollettino Tributario*, 18/2013, p. 1369.

ria), anche prescindendo dalla sussistenza della buona fede e degli elementi formali¹⁶, hanno chiarito che qualora non si ammettesse la detrazione d'imposta relativa al riacquisto dei beni strumentali, in assenza di una condotta fraudolenta ai fini fiscali (sussistendo solo un disegno «*finalizzato a conseguire vantaggi di natura prettamente finanziaria*»), si concretizzerebbe una duplicazione impositiva, in violazione del principio di neutralità, in quanto l'imprenditore agricolo è cedente e cessionario dello stesso bene, e il carico di imposta derivante dalla due operazioni è neutralizzato attraverso il sistema delle rivalse e delle detrazioni e viene compensato per imponibili di pari valore¹⁷.

¹⁶ Pur ritenuti sussistenti dal giudice di prime cure: cfr. Ctp 47/9/11 che aveva escluso l'evasione da parte dell'imprenditore agricolo, «*sussistendo entrambi gli elementi, soggettivo (...buona fede ...), oggettivo (la cessione del bene e l'esistenza di un soggetto passivo)*». In tal senso anche Ctp Bari 48/9/11.

¹⁷ Così Ctr Bari 67/1/13. Conformi Ctr Bari n. 47/15/13. Sul punto anche Ctp Taranto 317/2/11; Ctp Bari 162/4/11.

TRIBUTI INDIRECTI

IMPOSTA DI REGISTRO ED INVIM – Area edificabile – Definizione – Mero inserimento nel piano regolatore – Sufficienza – Inapplicabilità del sistema della valutazione automatica – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Ventura). Sent. n. 1, parte I, del 15 gennaio 2013.

In tema di imposta di registro ed invim, l'edificabilità di un'area, ai fini della inapplicabilità del sistema di valutazione automatica, deve essere desunta dalla qualificazione attribuita nel prg e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi con riferimento al momento del suo trasferimento¹.

¹ Cass. Sez. trib., Sent. nn. 6614 del 2011 e 12256 del 2010.

IMPOSTA DI REGISTRO – Valore dei terreni – Determinazione – Criteri – Valore venale in libera contrattazione – Riferimento – Esclusività – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 67 del 19 luglio 2012.

Ai fini della determinazione del valore dei terreni edificabili, la deliberazione del consiglio comunale che fissa il prezzo di cessione degli alloggi in regime di edilizia convenzionata non incide sulla determinazione di valore (che in ogni caso è quello che emerge dalla libera contrattazione tra le parti), atteso che detta deliberazione semplicemente interviene a quantificare le risorse finanziarie a carico dei privati nella realizzazione degli alloggi; né sul valore incide la misura dell'indennità di espropriazione stabilita dal Comune per i terreni oggetto del programma di recupero edilizio urbano che è basata su fattori economici propri dell'ente che procede all'esproprio.

IMPOSTA DI REGISTRO IPOTECARIA E CATASTALE – Valori omi – Presunzione semplice.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez I (Presidente: Fischetti – Relatore: Di Pastena). Sent. n. 432, parte I, del 19 giugno 2013.

La perizia di stima dei cespiti immobiliari elaborata dall'ute, che utilizza modelli matematici con riferimento a valori omi (osservatorio del mercato immobiliare) e a indagini di mercato svolte per annualità diverse rispetto a quella dell'operazione economica oggetto di accertamento, non esprime risultati perfettamente aderenti ad ogni singola realtà immobiliare, essendo, i predetti valori, privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, necessari per conferire alla presunzione valore legale.

Nota del prof. Thomas Tassani

Criteria omi e determinazione del valore degli immobili ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale

1. Il caso oggetto della sentenza. La controversia esaminata dalla sentenza in esame ha ad oggetto la costituzione di una s.r.l. la cui compagine sociale risulta costituita da una società fiduciaria e da una persona fisica. Quest'ultimo soggetto conferiva, oltre ad una somma di denaro, due immobili, oggetto di perizia di stima da parte di professionista nominato dal Presidente del tribunale.

L'Agenzia delle entrate provvedeva a rettificare il valore venale degli immobili oggetto di conferimento, sulla base di una perizia redatta dall'Agenzia del territorio (ute), fondata su una indagine di mercato effettuata dall'omi.

Nel valutare nel merito il ricorso presentato dal contribuente cui era stato notificato l'avviso di rettifica e liquidazione relativo alle maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale, la Commissione tributaria affronta, oltre a problematiche di soggettività passiva e processuali (che in questa sede non saranno esaminate), il tema della determinabilità del valore di mercato degli immobili e della ripartizione dell'onere probatorio tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

2. La base imponibile degli immobili ed il valore venale in comune commercio. Come è noto, ai fini dell'imposta di registro, il primo comma dell'art 51 enuncia il principio secondo cui, per la determinazione della base im-

ponibile, il “valore dei beni e dei diritti” è costituito dal valore dichiarato dalle parti nell’atto oggetto di registrazione.

Il secondo comma del medesimo articolo precisa che, per la determinazione del valore dei beni immobili, dei diritti reali immobiliari e delle aziende (nonché dei diritti reali sulle stesse), assume rilievo “il valore venale in comune commercio”¹.

La giurisprudenza ha avuto modo di notare come il criterio del valore venale non debba essere inteso in termini di rigida contrapposizione rispetto al valore espresso dal corrispettivo pattuito², nel senso che l’accertamento del valore venale in comune commercio non può prescindere dal prezzo effettivo pattuito dalle parti se dichiarato nell’atto; se il corrispettivo è pattuito in condizioni di normalità, infatti, lo stesso esprime normalmente anche il valore di mercato del bene stesso³.

Al tempo stesso, il terzo comma dell’art. 51 citato attribuisce agli uffici, con riferimento agli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, il potere di verificare il valore di cui al primo comma, sulla base di tre criteri:

- a) una comparazione con i trasferimenti dello stesso immobile o di immobili simili anteriori di non oltre tre anni (*c.d. criterio comparativo*);
- b) una capitalizzazione in base al reddito netto mediamente ritraibile da immobili simili (*c.d. criterio della capitalizzazione*);
- c) ogni altro elemento utile, anche eventualmente in relazione alle informazioni fornite dai Comuni, (*c.d. criterio residuale*).

La previsione legislativa di criteri “nominati” (comparativo e della capitalizzazione) in base ai quali operare la verifica e l’eventuale rettifica del valore degli immobili porta a ritenere che l’ufficio possa legittimamente utilizzare criteri differenti solo nel caso in cui gli stessi siano concretamente inutilizzabili, con l’onere di provare (e motivare in atto) tale circostanza da parte dell’Amministrazione finanziaria⁴.

Il c.d. criterio residuale è infatti in grado di comprendere ogni altra tecni-

¹ Per quanto attiene le imposte ipotecaria e catastale, occorre considerare che l’art. 2, comma 1 del d.lgs. n. 347 del 1990 prevede che la base imponibile dell’imposta ipotecaria è “commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell’imposta di registro o dell’imposta sulle successioni e donazioni”. A tale disposizione rinvia inoltre l’art. 10, comma 1 del d.lgs. n. 347 del 1990, per quanto riguarda l’imposta catastale.

² Si rinvia alle nitide osservazioni di S. FIORENTINO, *Commento all’art. 51*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, Tomo IV, iva e imposte sui trasferimenti, Padova, 2011, pagg. 909 e ss.

³ Cass., Sent. n. 21310 del 2008; id., sent. n. 20689 del 2008.

⁴ Cass., SS.UU., Sent. nn. 5782 e 5783 1988; id., Sent. n. 8351 del 1990.

ca ricostruttiva del valore degli immobili⁵, la cui legittimità deve essere allora valutata caso per caso.

Occorre però considerare come l'art. 1, comma 307, della legge n. 296 del 2006, abbia previsto la fissazione periodica di "criteri utili", con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, al fine della determinazione del valore normale dei fabbricati nell'imposta di registro (art. 51, terzo comma, d.p.r. 131 del 1986), oltre che nell'iva (art. 14, d.p.r. 633 del 1973) e nelle imposte sui redditi (art. 9, terzo comma, tuir)⁶.

La norma ha trovato applicazione con la emanazione del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 27 luglio 2007 (n. 120811) che ha attribuito rilevanza, a questi fini, ai valori dell'osservatorio del mercato immobiliare (omi) dell'Agenzia del territorio, integrati con coefficienti di merito relativi alle caratteristiche che influenzano il valore dell'immobile e ad altre informazioni in possesso dell'ufficio.

Non è questa la sede per poter scendere nel dettaglio di tali criteri, essendo sufficiente considerare come la previsione legislativa abbia implicitamente integrato l'art. 51, terzo comma, d.p.r. 131 del 1986, legittimando gli uffici all'utilizzo degli stessi nella verifica del valore degli immobili.

Proprio i valori omi hanno rappresentato la base della ripresa fiscale nella controversia oggetto della sentenza in commento, valori che sono stati elaborati "con un procedimento pluriparametrico costituito in modo da essere utilizzabile nella ricerca del più probabile valore di mercato".

3. I criteri omi quali presunzioni semplici e la tutela del contribuente.

Considerando quindi i criteri omi come elementi validamente utilizzabili nella fase di accertamento dei valori degli immobili nelle imposte considerate, il problema fondamentale risulta essere quello della efficacia probatoria degli stessi.

Secondo la sentenza in commento, tali valori rappresenterebbero una mera presunzione semplice, come tale legittima solo in quanto grave, precisa e concordante.

Dalla motivazione della sentenza, emerge in modo molto chiaro come le valutazioni omi siano considerate non già quali indicatori del valore di mer-

⁵ Si veda, per la rilevanza a questi fini dei valori risultanti dalla moltiplicazione della rendita catastale per i coefficienti di cui al quarto comma dell'art. 52, Cass., Sent. n. 15444 del 2001.

⁶ Sul tema, C. ATTARDI, *Il valore normale degli immobili come criterio di accertamento*, in *il fisco* n. 26 del 2008 fasc. n.1 pagg. 4663 e ss.; S. CAPOLUPO, *Finanziaria 2008: fiscalità immobiliare: ancora modifiche*, in *il fisco* n. 5 del 2008 fasc. n.1 pagg. 759 e ss.; A. PISCHE-TOLA, *L'Agenzia delle entrate detta criteri per la determinazione del valore normale dei fabbricati*, in *il fisco* n. 33 del 2007 fasc. n.1 pagg. 4860 e ss..

cato di quello specifico immobile oggetto di accertamento, bensì come indicatori di un probabile valore di mercato di immobili simili.

In questa prospettiva, le stesse appaiono essere presunzioni piuttosto che prove dirette; inoltre, non essendo tali criteri considerati alla stregua di prove da una fonte legislativa (tale non essendo il provvedimento del 2007, inoltre la legge 296 del 2006 si esprimeva solo nel senso di individuare “criteri utili”), non possono che considerarsi presunzioni “semplici” e non, invece, “legali”⁷.

Tale conclusione, che si ritrae dalla sentenza, appare particolarmente importante, sia perché consente di individuare una coerenza con le soluzioni cui si è giunti in relazione alle imposte sui redditi ed all’iva per quanto attiene la valenza probatoria dei valori omi, sia perché apre importanti strade per la tutela del contribuente⁸.

Quest’ultimo, infatti, potrà dimostrare che la presunzione non risulta qualificata, perché appunto non grave, precisa e concordante, oltre che dare una diversa prova, diretta o per presunzioni, del corretto valore di mercato da attribuire all’immobile.

La Commissione tarantina ha, per un verso, affermato la mancanza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza in sé di questi valori, perché non “perfettamente aderenti ad ogni singola realtà immobiliare” (oltre che per il fatto che gli stessi si riferivano ad annualità successive a quelle oggetto di accertamento), con la necessità allora per gli uffici di supportare il valore così determinato da “ulteriori elementi certi”.

Per altro verso, è stata attribuita piena valenza probatoria alla perizia giurata redatta da un tecnico abilitato che ha determinato il valore di mercato

⁷ Sul tema della presunzioni in materia tributaria, senza pretesa di completezza, TRIMELONI, *Le presunzioni tributarie*, in “Trattato diritto tributario”, diretto da AMATUCCI, II, Padova, 1994, pagg. 81 e ss.; G. TINELLI, *Presunzioni (diritto tributario)*, in “Enc. giur.”, XXIV, Roma, 1991, pagg. 1 e ss.; R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell’accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim*; MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 2008, *passim*.

⁸ In queste imposte, la base imponibile è in termini generali rappresentata dal corrispettivo contrattuale ed il valore normale (di mercato) può rappresentare solo un elemento, a livello accertativo, in grado di condurre alla dimostrazione di un occultamento del corrispettivo effettivamente stabilito. Tuttavia, per qualche anno il valore di mercato degli immobili è stato oggetto, in tali imposte, di una presunzione legale (relativa) di corrispondenza tra corrispettivo e, appunto, valore di mercato. Sul tema, T. TASSANI, *L’accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, in *Rass. trib.*, 2007, pagg. 137 e ss. Sull’attuale ruolo del valore di mercato degli immobili nelle imposte citate, a seguito della abrogazione della presunzione legale, si rinvia a Studio Cnn, Commissione studi tributari, *L’accertamento immobiliare in base al valore normale dopo la legge “comunitaria” n. 88/2009*, estensori A. PISCHETOLA e T. TASSANI, del 1/10/2009, in www.notariato.it (sezione studi tributari).

considerando le specificità del singolo immobile (grado di rifiniture, ubicazione, ecc.).

IMPOSTA DI REGISTRO – Valore venale dell'area fabbricabile – Criteri utilizzati ai fini icip – Inutilizzabilità – Diversità tra le due imposte – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente e relatore: Dell'Atti). Sent. n. 64 del 12 febbraio 2013.

La funzione e la struttura dell'imposta di registro e dell'icip sono sostanzialmente diverse, in quanto il primo tributo è caratterizzato da occasionalità ed unicità, mentre il secondo da periodicità e ripetitività. Inoltre, i criteri di determinazione delle due imposte coincidono solo parzialmente, dato che quelli di quantificazione dell'icip sono più numerosi, diversi e tipizzati dal legislatore. Ne consegue che, ai fini della determinazione del valore venale di un'area fabbricabile, i criteri utilizzati per il tributo locale non sono applicabili all'imposta di registro.

IMPOSTA DI REGISTRO – Cessione di azienda già ceduta in affitto – Valore di avviamento – Tassabilità – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Merra). Sent. n. 67 del 17 aprile 2012.

La cessione di un'azienda già in precedenza concessa in affitto al cessionario non dà luogo alla tassazione di un valore di avviamento, atteso che l'inscindibile nesso tra i beni immateriali costituiti l'uno dall'avviamento e l'altro dalla clientela fa ritenere l'avviamento medesimo già realizzato in capo al cessionario sin dal momento in cui lo stesso era divenuto affittuario dell'azienda.

IMPOSTA IPOTECARIA – Operazioni di credito a medio e lungo termine – Atti giudiziari – Esenzione – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Gianfreda). Sent. n. 105 dell'8 giugno 2012.

L'ipoteca iscritta da un istituto di credito in forza di un titolo giudiziale (nella specie, decreto ingiuntivo di pagamento) non può giovare

dell'esenzione dalla relativa imposta prevista dall'art. 15, primo comma del d.p.r. n. 601 del 1973 per la duplice ragione che a) l'esenzione è concessa soltanto in relazione a finanziamenti posti in essere in virtù di una convenzione negoziale e aventi la durata prestabilita non inferiore a diciotto mesi; b) che i crediti della banca, derivanti da operazioni di anticipazione al cliente dell'importo di fatture contro cessione del credito e da esposizioni del cliente medesimo nel rapporto di conto corrente, non sono riconducibili alle operazioni di finanziamento prese in considerazione dalla richiamata norma agevolativa¹.

¹ Il secondo comma del citato art. 15 recita “*in deroga al precedente comma, gli atti giudiziari relativi alle operazioni ivi indicate sono soggetti alle suddette imposte (di registro, di bollo, ipotecarie e catastali) secondo il regime ordinario...*” onde in ogni caso la patologia dell'operazione di finanziamento, che determina il ricorso agli atti giudiziari, non fruisce dell'esenzione dalle suddette imposte.

IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Art. 33, c. 3, della legge n. 388 del 2000 – Coincidenza tra acquirente e costruttore – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 89 del 3 ottobre 2012.

Ai fini dell'agevolazione prevista dall'art. 33, comma 3, della legge n. 388/00 non è sufficiente che sia rispettato il termine per la realizzazione della costruzione, ma è necessario che la stessa venga effettuata dallo stesso soggetto che ha acquistato il terreno.

Nota della prof.ssa Maria Pia Nastri

Requisiti per fruire dei benefici ex art. 33, c. 3, legge n. 388 del 2000

I giudici pugliesi chiamati a pronunciarsi in tema di agevolazioni per i trasferimenti di terreni situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, confermano il costante orientamento della giurisprudenza di Cassazione in relazione alla natura soggettiva dell'agevolazione.

I benefici fiscali previsti dall'art. 33 co. 3 della legge n. 388 del 2000, consistenti nell'applicazione dell'imposta di registro dell'1% e delle imposte ipotecarie e catastali fisse pari a 168.00 euro, possono essere invocati se lo stesso acquirente provvede all'utilizzazione edificatoria entro cinque anni. In tal senso si è espressa la Commissione tributaria regionale della Puglia con la

sentenza in commento soffermandosi in particolar modo sulla necessità che sussistano entrambi i requisiti richiesti dalla normativa agevolativa. La sentenza emessa dai giudici di merito trae origine dall'impugnazione di un avviso di liquidazione da parte di una società, la C.s.f. s.r.l. con il quale l'Amministrazione finanziaria revocava le agevolazioni fiscali concesse e liquidava le imposte ordinarie di registro, ipotecaria e catastale su un atto di acquisto di terreni situati in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati risalente al 21.12.2005. Detti terreni, infatti, venivano ceduti in permuta dalla società acquirente C.s.f. s.r.l., beneficiaria delle agevolazioni in parola, ad altra società la I.m.t. s.r.l., con atto notarile del 4.2.2008. L'Amministrazione finanziaria, in conformità con il consolidato orientamento giurisprudenziale della Cassazione, sosteneva che vi era decadenza dall'agevolazione sia in caso di mancata utilizzazione edificatoria nel quinquennio, sia in caso di alienazione dei suoli da parte del soggetto che aveva acquistato il beneficio prima dei cinque anni, senza averli edificati, provvedendo al recupero dell'imposta di registro pari all'8%, dell'imposta ipotecaria del 2% e dell'imposta catastale dell'1%. La società ricorrente eccepiva, invece, l'utilizzazione edificatoria del suolo da parte della I.m.t. s.r.l. entro il quinquennio dall'acquisto.

L'avviso di liquidazione impugnato veniva annullato dai giudici di primo grado, tuttavia la sentenza veniva appellata dall'Agenzia delle entrate ed è stata riformata dai giudici di secondo grado sostenendo la natura soggettiva dell'agevolazione. I giudici pugliesi hanno infatti chiarito che potrà fruire dell'agevolazione solo il soggetto acquirente del terreno rientrante nel piano urbanistico particolareggiato, che costruisca entro il termine previsto di cinque anni. L'agevolazione viene quindi riconosciuta al soggetto (primo acquirente) che ne faccia espressamente richiesta nell'atto di acquisto del terreno e che s'impegni a costruire nel quinquennio; il beneficio non può, pertanto, essere riconosciuto ad altro soggetto, ancorché la costruzione venga ultimata nel suddetto termine. In tal senso si è espressa la Corte di Cassazione nei suoi più recenti orientamenti sostenendo il principio secondo cui il beneficio dell'assoggettamento all'imposta di registro, ipotecaria e catastale nella misura agevolata si applica a condizione che l'utilizzazione avvenga ad opera dello stesso soggetto entro il termine quinquennale. I requisiti richiesti dalla norma, pena la decadenza dal beneficio, possono quindi individuarsi nell'utilizzazione edificatoria ad opera dello stesso soggetto acquirente e nel rispetto del termine di cinque anni dall'acquisto previsto originariamente dalla legge n. 388 del 2000. Come infatti chiarito dai giudici di legittimità con l'ordinanza n. 18679 del 2010, la *ratio* della disposizione agevolativa è di diminuire per l'acquirente il costo di edificazione connesso all'acquisto dell'area. Detta norma deve considerarsi di stretta interpretazione per evitare il sorgere di dubbi d'in-

costituzionalità nel caso in cui il beneficio in parola possa essere ricollegato alla tempestività dell'attività edificatoria di un successivo acquirente. Con la sentenza n. 7438 del 2009, infatti, la Suprema Corte si sofferma sul riconoscimento della natura soggettiva dell'agevolazione chiarendo che l'articolo 33, comma 3, della legge n. 388 del 2000 è di stretta interpretazione a sensi dell'art. 14 preleggi, ritenendo applicabile il beneficio al primo acquirente nell'ipotesi che possano realizzarsi uno o più trasferimenti nel quinquennio per individuare con sicurezza il termine al quale il legislatore avrebbe dovuto far riferimento al primo trasferimento. Non vi sarebbe, infatti, alcun motivo di favorire chi compri e rivenda un terreno in area soggetta a piani particolareggiati, per poi collegare tale beneficio alla tempestività dell'azione edificatoria di un successivo acquirente. La norma si discosterebbe da qualsiasi principio di ragionevolezza e di uguaglianza e sarebbe sospetta d'incostituzionalità.

Sotto il profilo dell'evoluzione normativa è necessario chiarire che l'agevolazione fiscale prevista per gli immobili inseriti in piani urbanistici particolareggiati, introdotta dalla finanziaria 2001, all'articolo 33, co. 3, della legge n. 388 del 2000, prevedeva un particolare trattamento fiscale per i trasferimenti d'immobili in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati, comunque denominati, regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale e a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento. Il legislatore con l'articolo 76 della legge n. 448 del 2001 aveva emanato una disposizione interpretativa, chiarendo che l'agevolazione spettasse anche nel caso in cui l'acquirente non disponesse di altro immobile compreso nello stesso piano urbanistico. Con la legge n. 350 del 2003, è stato successivamente previsto che anche nell'ipotesi di piani attuativi di iniziativa privata, comunque denominati, le agevolazioni fiscali di cui all'articolo 33, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, trovano applicazione in ogni caso, a seguito della sottoscrizione della convenzione con il soggetto attuatore. La disposizione originaria, poi abrogata dall'articolo 36, comma 15, del d.l. n. 223 del 2006, è stata riproposta, con l'articolo 1, commi da 25 a 28, della l. n. 244 del 2007. Con la finanziaria 2008, è stata reintrodotta la tassazione dei trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati, diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziali comunque denominati, prevedendo però per la prima volta l'introduzione della fattispecie all'interno dei testi normativi di riferimento (imposta di registro e imposte ipotecaria e catastale). Sulla base, quindi, di tale inserimento non sembrerebbe esserci più un'agevolazione, ma piuttosto una diversa imposizione introdotta nell'ambito della disciplina specifica. È opportuno ricordare che a seguito delle modifiche introdotte dalla l. n. 244 del 2007, la tassazione per i trasferimenti d'immobili inseriti in piani particolareggiati

diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale comunque denominati è per l'imposta di registro l'1%, per l'imposta ipotecaria il 3%, per l'imposta catastale l'1%. Secondo la versione originaria della finanziaria 2008 l'aliquota dell'1% dell'imposta di registro si applica a condizione che *“l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto”*, mentre secondo il d.l. n. 225 del 2010 (articolo 2, comma 23) il termine di cinque anni per il completamento dell'intervento, per poter godere dell'agevolazione, è prorogato di tre anni.

L'iter evolutivo, tuttavia, muterà ulteriormente dal 1 gennaio 2014. Sempre che non intervengano ulteriori modifiche, con il nuovo anno entrerà in vigore la riforma dell'imposizione indiretta dei trasferimenti immobiliari introdotta dall'art. 10 del d.lgs. n. 23 del 2011. Detta disposizione prevede, per i trasferimenti immobiliari, solo ed esclusivamente le aliquote del 2%, se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione (ad eccezione di quelle accatastate in A1, A8 o A9) in presenza delle condizioni per l'agevolazione prima casa e l'aliquota del 9%, in tutti gli altri casi.

L'art. 10 del d.lgs. n. 23 del 2011 come modificato dal d.l. n. 104 del 2013 prevede l'abrogazione di tutte le agevolazioni previste anche da leggi speciali; infatti, il comma 4 della norma citata dispone che *“in relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali”*. Dall'1 gennaio 2014 verranno meno quindi, non solo tutte le aliquote attualmente previste dall'art. 1 della tariffa, parte I, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, ma anche tutti i regimi agevolativi e le esenzioni previste da leggi speciali, restando applicative solo le due aliquote del 2% e del 9%. Non troveranno più applicazione i trattamenti agevolativi attualmente previsti, per l'imposta di registro, ad esempio, per i trasferimenti di immobili di interesse storico, artistico o archeologico (attualmente soggetti all'imposta di registro del 3%); i trasferimenti a favore di onlus (attualmente soggetti ad imposta di registro fissa); i trasferimenti di immobili abitativi esenti da iva a favore di imprese di rivendita immobiliare (attualmente soggetti all'imposta di registro dell'1%); i trasferimenti di immobili a favore dello Stato o di enti pubblici territoriali (attualmente soggetti all'imposta di registro fissa) nonché i trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati (attualmente soggetti ad imposta di registro dell'1%).

**IMPOSTA DI REGISTRO IPOTECARIA E CATASTALE –
Agevolazioni – Acquisto della prima casa in comunione con convivente more uxorio – Separazione della coppia di fatto – Causa di**

forza maggiore – Sussiste – Cessione dell’immobile prima del quinquennio dall’acquisto – Revoca dei benefici fiscali – Esclusione.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Sasso). Sent. n. 259 del 27 novembre 2013.

La separazione di una di una coppia di fatto costituisce causa di forza maggiore idonea a giustificare il trasferimento della quota dell’abitazione in comunione all’ex convivente e, pertanto, (idonea) a derogare alla disciplina sulla revoca delle agevolazioni per l’acquisto della prima casa (richiesta dai partners), in seguito alla vendita dell’immobile prima del quinquennio.

IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Piccola proprietà contadina – Opzione – Tempestività – Atto di integrazione – Insufficienza.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente: Buccino – Relatore: Cataldo). Sent. n. 66 del 21 giugno 2012.

Non essendo possibile emendare la manifestazione di volontà negoziale non espressa tempestivamente, è preclusa al contribuente l’opzione relativa all’agevolazione per la piccola proprietà contadina, qualora non venga formulata tempestivamente nell’atto di acquisto (nella specie decreto di trasferimento giudiziale), a nulla valendo a tal proposito il successivo atto di integrazione (reso su istanza del contribuente dal giudice dell’esecuzione), soprattutto, nel caso in cui il certificato attestante la qualifica di imprenditore agricolo professionale porti una data successiva all’atto di acquisto e non indichi la data di decorrenza della qualifica stessa.

IMPOSTA DI REGISTRO – Avviso di liquidazione – Perdita dei benefici fiscali prima casa – Proroga dei termini per l’accertamento ex art. 11 comma 1 e 1 bis l. n. 289 del 2002 – Applicabilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Ancona – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 22 del 16 maggio 2013.

La proroga biennale dei termini per l’accertamento, di cui all’art. 11 commi 1 e 1 bis della legge n. 289 del 2002, è applicabile anche nel

caso di avviso di liquidazione emesso per contestare la perdita dell'agevolazione riguardante la prima casa.

IMPOSTE CATASTALI – Rendita catastale – Impianti di produzione di energia eolica e fotovoltaica – Natura.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Papia – Relatore: Sasso).
Sent. n. 9, parte II, del 14 febbraio 2013.

Gli impianti di produzione di energia eolica non costituiscono opere indifferibili e urgenti ai sensi dell'art. 2, comma 40, del d.l. n. 262 del 2006, classate nella categoria catastale E/3, ma meri opifici industriali, quindi classati in categoria D/1. La stima della redditività di un parco fotovoltaico e l'attribuzione della relativa rendita catastale devono tener conto della obsolescenza tecnologica degli impianti, che serve a comparare il valore medio nel periodo di vita utile, differente dall'obsolescenza fisica, che deriva dal deterioramento dovuto all'uso o al solo passare del tempo.

IMPOSTE DI FABBRICAZIONE – Accise – Perdita di prodotti in conseguenza di reati – Abbuono dell'imposta – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente e relatore: Petti).
Sent. n. 50 del 16 marzo 2012.

In tema di accise il soggetto obbligato, ai fini del riconoscimento dell'abbuono in conseguenza della perdita o distruzione di prodotti in sospensione di imposta ex art. 4 del d.lgs. n. 504 del 1995 (come modificato dall'art. 59 della legge n. 342 del 2000), non può limitarsi a dimostrare che la perdita è stata determinata da un fatto ascrivibile a terzi, ma è tenuto a provare di non aver concorso con dolo o di non aver cooperato con colpa grave al verificarsi dell'evento, che deve restare ascrivibile interamente al terzo¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 9787 del 2010.

IMPOSTE DI FABBRICAZIONE – Accise – Presunzione d'immissione in consumo – Prova contraria – Onere del contribuente.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente e relatore: Petti).
Sent. n. 246 del 3 dicembre 2012.

In tema di accise, allorché si realizzino i presupposti per l'operatività della presunzione d'immissione in consumo, spetta al contribuente dimostrare con elementi concreti che detta immissione non si è verificata.

CONTRIBUTO UNIFICATO – Agente della riscossione – Procedimento relativo alla riscossione mediante ruoli a mezzo di cartella di pagamento e misure cautelari – Prenotazione a debito – Esclusione.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. III (Presidente e relatore: D'Ascoli). Sent. n. 184, parte I, del 31 ottobre 2012.

In tema di contributo unificato e con riferimento ai procedimenti relativi alla riscossione delle imposte mediante ruoli a mezzo di cartella esattoriale (o alle misure cautelari della iscrizione di ipoteca e del fermo amministrativo di autoveicoli), all'Agente della riscossione non è consentita la prenotazione a debito per i giudizi dinanzi alla Commissione tributaria, ma solo con riguardo ai procedimenti originati da quelli di riscossione (che possono svolgersi dinanzi al giudice ordinario), a nulla rilevando l'art. 157 del d.p.r. n. 115 del 2002 e l'art. 48 del d.p.r. n. 602 del 1973, relativi alla procedura esecutiva ed al procedimento di riscossione coattiva esclusi dalla giurisdizione tributaria. La possibilità generalizzata di prenotazione a debito sussiste solo con riferimento tassativo alla Amministrazione dello Stato o alle altre Amministrazioni pubbliche ammesse da norme di legge¹.

¹ Si veda, sul tema, il contributo del Garante del contribuente per la Regione Puglia, dott. Salvatore Paracampo, in *Massimario della Commissioni Tributarie della Puglia*, n.1/2 del 2012, pag 262 e ss..

CONTRIBUTO UNIFICATO – Art. 248 del d.p.r. n. 115 del 2002 – Invito al pagamento – Notifica – Termine – Perentorietà – Non sussiste.

IDEM – Domanda riconvenzionale – Insussistenza di variazione di valore o spostamenti di scaglione – Indicazione del valore di causa – Necessità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente e relatore: Carabba). Sent. n. 7, parte I, del 17 gennaio 2013.

In tema di contributo unificato, il termine di trenta giorni per la notifica dell'invito al pagamento, decorrente dal deposito dell'atto cui si collega il pagamento o l'integrazione del tributo, non è perentorio in quanto non è previsto a pena di decadenza.

In caso di proposizione di domanda riconvenzionale, nell'atto deve comunque essere dichiarato il relativo valore, benché non sussistano variazioni o spostamenti di scaglione rispetto all'atto introduttivo del giudizio.

CONTRIBUTO UNIFICATO – Ricorso cumulativo – Determinazione della misura del contributo – Cumulo dei valori in ciascun atto impugnato – Esclusione.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VIII (Presidente: Grillo – Relatore: Finocchi – Leccisi). Sent. n. 182 del 16 ottobre 2013.

Impugnare più atti con un unico o separati ed autonomi ricorsi è una facoltà del ricorrente che non può tradursi in un risparmio nel versamento del contributo unificato in conseguenza di un cumulo giuridico ed economico insussistente. La possibilità di trattare diverse questioni tra loro connesse risponde all'esigenza di economia processuale, che non può tradursi in una economia nella determinazione del contributo unificato in favore del ricorrente in relazione alla sua scelta processuale.

Nota degli avv.ti Maurizio Villani e Iolanda Pansardi¹

Il contributo unificato nel ricorso tributario cumulativo

1. Per il contributo unificato non conta il valore complessivo. *“Impugnare più atti con un unico o separati ed autonomi ricorsi è una facoltà del contribuente che non può tradursi in un risparmio nel versamento del contributo unificato in conseguenza di un cumulo giuridico ed economico insussistente”.* È quanto ha affermato la sezione VIII della Commissione tributaria provinciale di Bari, con la sentenza n.182 del 16 ottobre 2013, la quale esprime un principio di diritto secondo cui le singole questioni trattate in un unico ricorso rimangono autonome ed avranno, alla conclusione del giudizio, una loro autonoma definizione.

¹ Par. 1 a cura dell'avv. M. Villani, par. 2 a cura dell'avv. Pansardi.

In particolare, la Commissione provinciale respingeva il ricorso di una casa di riposo che si opponeva all'invito dell'Amministrazione finanziaria a integrare il contributo unificato versato nel ricorso cumulativo. Eccepiva, poi, la contribuente la violazione ed errata applicazione degli artt. 12 c. 5, 18 e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione agli artt. 9 c.1, 13 c. 6-*quater*, 14 e 18 del d.p.r. n. 115 del 2002 e la violazione degli artt. 3 e 92 della Costituzione. Secondo i giudici baresi, la possibilità di trattare diverse questioni tra loro connesse soggettivamente ed eventualmente oggettivamente, risponde all'esigenza di economia processuale che non può tradursi in una economia nella determinazione della misura del contributo unificato in favore del ricorrente in relazione alla sua scelta processuale. Continua, poi, il collegio nell'affermare che se pure questo vantaggio non si realizzasse, come ha tentato di dimostrare il ricorrente con alcuni esempi, ciò non toglie che non è consentito mettere in discussione le scelte autonome ed insindacabili del legislatore.

Giova ricordare, a tal proposito, l'interpretazione fornita con il quesito n.18 dalla direttiva n. 2/Dgt del 14 dicembre 2012 del Ministero delle finanze, per il tramite della Direzione della giustizia tributaria, che si esprime in ordine alla quantificazione del valore della lite fiscale concernente la fattispecie del ricorso cumulativo oggettivo, ossia quel ricorso mediante il quale *“risultino impugnati più atti di accertamento”*. Ritiene, infatti, il Ministero che *“in caso di un unico ricorso contro più atti, il calcolo del contributo unificato debba essere effettuato con riferimento ai valori dei singoli atti e non sulla somma di detti valori”*. Ciò desunto in forza del comma 5 dell'art. 12 del d.lgs. n. 546 del 1992, a tenore del quale il valore della lite è determinato in base a *“l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato”*.

Interpretazione, peraltro, non condivisa dalla recente sentenza n. 120 del 19 luglio 2013 della Ctp di Campobasso, esattamente di contrario avviso a quella in commento. I giudici di merito precisavano che nel ricorso cumulativo il contributo unificato si determina secondo il valore globale della lite e non sommando i singoli contributi unificati dovuti per ciascun atto impositivo, laddove nella carenza di disposizioni specifiche, atteso il generico rinvio di cui all'art. 1 del d.lgs. n. 546 del 1992, nel processo tributario la disciplina del ricorso cumulativo è posta dall'art. 104 c.p.c. che impone l'osservanza dell'art. 10 secondo comma c.p.c., secondo il quale il valore della causa è determinato dalla somma delle domande proposte contro la stessa parte.

Con differente linea interpretativa, il collegio provinciale barese, con la decisione in oggetto, stabilisce invece che nel ricorso cumulativo il cittadino è tenuto a versare il tributo sulla base dei singoli atti impositivi impugnati, essendo escluso il cumulo giuridico basato sul valore complessivo della causa.

2. Contributo unificato nel ricorso cumulativo. Con la decisione in rassegna n. 182 del 16.10.2013 la Commissione provinciale barese afferma che nel ricorso cumulativo il contributo unificato si determina sommando i singoli c.u. dovuti per ciascun atto impositivo e non in base al valore della lite.

Val la pena delineare i tratti salienti inerenti al c.u. nel ricorso cumulativo.

L'art. 37, comma 6, let.t), del d.l. n. 98 del 6 luglio 2011, (l. 111/2011), ha previsto l'applicazione del c.u. anche nel processo tributario, introducendo il c. 6-*quater* all'art. 13, del d.p.r. n.115 del 2002, secondo cui il c.u. è commisurato al valore della controversia.

Relativamente a questo aspetto, l'art 14 c. 3*bis*, del d.p.r. n. 115 del 2002 stabilisce che nel processo tributario il valore della lite si determina ai sensi del c.5, dell'art. 12 del d.l. n.546 del 1992, il quale recita testualmente: "*Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste*".

Orbene, mentre nessun particolare problema si pone per il caso che sia proposto ricorso contro un unico provvedimento dell'A.f., dovendosi in tale ipotesi evidentemente, ai fini della determinazione del valore della lite, avere riferimento all'entità del tributo o della somma dei tributi (al netto di sanzioni ed interessi) indicati in esso o, in caso di irrogazione di sola sanzione, o di sole sanzioni, avere riferimento alla sanzione o alla somma di esse, il dubbio sorge per il caso, come quello de quo, di ricorso cumulativo, ovvero di un unico ricorso con il quale il contribuente impugna più provvedimenti emessi dall'A.f. che lo riguardano.

È doveroso ricordare che nell'ambito del procedimento tributario, così come delineato dal d.lgs. n.546 del 1992, non si rinviene una norma specifica che disciplini il cumulo dei ricorsi essendo solo previsto, all'art. 14, l'ipotesi del litisconsorzio necessario, e all'art. 29 la riunione, ad opera del Presidente della sezione, dei ricorsi che hanno lo stesso oggetto o sono tra loro connessi.

Ciò posto, da tempo la giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. trib., Sent. nn. 10578 del 2010, 19666 del 2004, 7359 del 2002, Cass., SS.UU., Sent. n. 3692 del 2009) ha, poi, espressamente affermato l'ammissibilità nel processo tributario della proposizione di un unico ricorso cumulativo avverso più atti di accertamento, laddove la legittimità del ricorso cumulativo, viene correlata alla operatività nel quadro del processo tributario della disposizione contenuta nell'art. 104, c.1, c.p.c., in ossequio della quale di massima "*contro la stessa parte possono proporsi nel medesimo processo più domande anche non altrimenti connesse ...*".

L'applicabilità di tale norma al processo tributario deriverebbe dal rinvio

fatto dall'art.1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 alle norme del c.p.c. per quanto non disposto dal decreto e nei limiti della loro compatibilità con le norme dello stesso.

Ebbene, per il calcolo del c.u. la direttiva n. 2/Dgt del 14 dicembre 2012 del Ministero delle finanze ha specificato che *“in caso di un unico ricorso contro più atti, debba essere effettuato con riferimento ai valori dei singoli atti e non sulla somma di detti valori”*.

Sul punto, orientamenti contrastanti giurisprudenziali tra cui, da una parte, la Ctp di Bari con la sentenza n. 182 del 2013 in oggetto, nello stesso senso dell'interpretazione ministeriale, ha sancito che non v'è cumulo giuridico e sconto per il cittadino laddove le esigenze di economia processuale non possono tradursi in vantaggi per la parte privata. Pertanto, nel ricorso cumulativo il contribuente è tenuto a versare il c.u. sulla base dei singoli importi di ciascun atto impugnato.

Viceversa, la Ctp di Campobasso, con sentenza n. 120/I/2013 del 19 luglio 2013, ha sconfessato la posizione dell'Amministrazione, affermando che *“se nel processo tributario è pacificamente ammesso il ricorso cumulativo, ne discendono conseguenze in tema di computo del valore della lite. Premesso ciò, siccome l'art. 12 del d.lgs. n. 546 del 1992 non disciplina il caso del ricorso cumulativo, opera l'art. 10 del c.p.c. sul c.d. cumulo del valore delle domande”*.

La questione resta tuttavia di estrema rilevanza, e nell'incertezza, si raccomanda la massima cautela, in particolare per non commettere errori e scongiurare gli “inviti al pagamento” degli uffici di Segreteria delle Commissioni tributarie.

A questo punto, giova evidenziare che molte perplessità ha suscitato il calcolo del c.u. gravante su chi presenta un appello avverso una sentenza che riunisce più atti impositivi. Il ricorso cumulativo che afferisce all'impugnazione di distinti atti impositivi ed i cui relativi problemi sono stati innanzi passati in sintetica rassegna, va tenuto, infatti, distinto dall'impugnazione cumulativa, che pone problemi diversi.

Ora, si rammenta che per i giudizi di secondo grado, il valore della controversia si rinviene dal contenuto della sentenza impugnata: se la sentenza ha accolto o respinto in toto il ricorso introduttivo, il valore della lite sarà pari a quello determinato in primo grado. Diversamente, se la pronuncia appellata ha accolto parzialmente il ricorso e riformato in parte l'atto impugnato, il valore della controversia sarà pari a quello determinato nella sentenza appellata.

Ebbene, la novità più incisiva del ddl Stabilità 2014 riguarda proprio il c.d. ricorso “cumulativo”, ovverossia in tale ipotesi, il valore va determinato *“per ciascun atto impugnato, anche in appello”*. Il ddl Stabilità 2014 ha, quin-

di, chiarito definitivamente che il contribuente, nel caso di – ad esempio – appello avverso sentenza di primo grado che ha riunito più ricorsi – dovrà versare un c.u. svolgendo una doppia operazione:

1) l'individuazione, nell'ambito della medesima sentenza, di singoli valori di lite rilevanti in appello e collegati ai distinti atti impositivi impugnati in primo grado;

2) la determinazione di differenti contributi, applicando, in corrispondenza di ciascuno degli anzidetti valori di lite, i differenti scaglioni di determinazione degli importi dovuti.

CONCESSIONI GOVERNATIVE – Tassa per il servizio radiomobile – Telefono cellulare in abbonamento – Presupposto impositivo – Sussistenza – Contratto risolto per inadempimento – Tassa non dovuta – Effetto retroattivo – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente e relatore: Tomasicchio). Sent. n. 169 del 9 settembre 2013.

Il contratto di abbonamento con gli operatori telefonici autorizzati funge da "documento sostitutivo" della c.d. licenza di stazione radio e, in quanto tale, integra i presupposti necessari per l'applicazione della tassa di concessione governativa prevista dal d.p.r. n. 641 del 1972, unica normativa di settore attualmente in vigore nonostante le intervenute modificazioni. Il contribuente che, tuttavia, è in grado di dimostrare la risoluzione del contratto per inadempimento non è tenuto al versamento del tributo dalla data in cui è in grado di dimostrare l'inosservanza delle condizioni contrattuali, in quanto detta estinzione del rapporto opera con effetto retroattivo.

CONCESSIONI GOVERNATIVE – Tassa per il servizio radiomobile – Telefono cellulare in abbonamento – Presupposto impositivo – Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. III (Presidente e relatore: Brandimarte). Sent. n. 306 del 22 aprile 2013.

I presupposti per l'applicazione della tassa di concessione governativa sul radiomobile in abbonamento va riletta alla luce del nuovo codice delle telecomunicazioni e dei principi generali fissati dall'art. 3 del d.lgs. n. 259 del 2003, attuativo delle direttive comunitarie introdotte

sulla materia, alla cui stregua la tassabilità dei contratti di abbonamento telefonico è giuridicamente incompatibile con il nuovo sistema delle libertà delle telecomunicazioni. Infatti, il riferimento operato dal menzionato art. 3 al titolo giuridico dell'abbonamento in luogo della licenza non è assimilabile agli abbonamenti sottoscritti dagli utenti finali, giacché rispetto a questi ultimi non è più prevista alcuna autorizzazione o licenza. Una diversa interpretazione del fenomeno determinerebbe un evidente trattamento sperequativo, passibile di censura sotto il profilo della costituzionalità, tra possessori di scheda telefonica in abbonamento e coloro che usufruiscono della scheda prepagata.

CONCESSIONI GOVERNATIVE – Tassa per il servizio radiomobile – Telefono cellulare in abbonamento – Presupposto impositivo – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. X (Presidente: Delia – Relatore: Miccolis). Sent. n. 232 del 14 dicembre 2012.

La tassa di concessione governativa prevista dal d.p.r. n. 641 del 1972 colpisce i beneficiari di determinati provvedimenti amministrativi (autorizzazioni, concessioni e licenze) emessi dallo Stato, i quali, inoltre, essendo a loro volta intestatari dell'apparecchio radiomobile e considerato che non è prevista da parte del gestore del servizio nessuna funzione di sostituto d'imposta, sono gli unici soggetti passivi dell'imposta. L'intervenuta abrogazione della licenza di esercizio prevista dall'art. 318 del d.p.r. n. 156 del 1973, in ogni caso, non esclude la debenza del tributo, poiché quest'ultimo ricava il proprio presupposto oggettivo dal contratto di abbonamento rilasciato dal gestore del servizio telefonico autorizzato ai sensi degli artt. 3 e 4 del d.lgs. del n. 259 del 2003, in base al quale l'utente è in grado di utilizzare la relativa apparecchiatura. In particolare, nell'ambito della telefonia mobile, il contratto di abbonamento con gli operatori telefonici legittimati ai sensi dell'art. 3 del d.m. n. 33 del 1990, funge da "documento sostitutivo" della c.d. licenza di stazione radio e, come tale, integra idoneamente i requisiti necessari all'applicazione della tassa di concessione governativa.

CONCESSIONI GOVERNATIVE – Tassa per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione – Applicabilità all’abbonamento di telefonia mobile – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. III (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 56, parte I, del 6 marzo 2013.

L’attività di fornitura di servizi di comunicazione elettronica, pur caratterizzata da una maggiore libertà, resta assoggettata ad un regime autorizzatorio da parte della Pubblica amministrazione, con la particolarità che il contratto di abbonamento con il gestore del servizio radiomobile si sostituisce alla licenza di stazione radio e che tale permanente regime autorizzatorio giustifica il mantenimento della tassa di concessione governativa prevista per l’utilizzo di apparecchi di telefonia mobile, costituendo oggetto di tassazione la licenza o il documento sostitutivo per l’impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 23052 del 2012.

Nota del prof. avv. Paolo Puri

Problematiche presenti (e future) sulla applicabilità della tassa di concessioni governative sui telefonini

La fattispecie. La fattispecie oggetto delle tre sentenze in commento riguarda l’applicabilità della tassa di concessione governativa di cui al d.p.r. n. 641 del 1972 ai contratti di abbonamento al servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione che, negli ultimi anni, è stata più volte messa in discussione e che ha visto la giurisprudenza, ivi compresa quella della Suprema Corte, orientarsi in modo non univoco.

Le tre sentenze delle C.t.p. pugliesi in commento rappresentano fedelmente questo percorso giurisprudenziale “ondivago”; così mentre i giudici di Bari e Brindisi dichiarano la piena legittimità e l’attualità del tributo nonostante l’evoluzione della normativa, la C.t.p. di Taranto – in senso diametralmente opposto – accoglie le eccezioni proposte dal ricorrente dichiarando che il medesimo tributo non è dovuto per carenza del presupposto.

La fattispecie merita un approfondimento tenuto conto delle oggettive difficoltà di coordinamento delle diverse normative coinvolte (tributarie e non) e della difformità delle indicazioni fornite finora dalla giurisprudenza.

Il presupposto della tassa di concessione governativa sui contratti di abbonamento al servizio di telefonia radiomobile pubblico terrestre. Il relativo presupposto impositivo deve, dunque, essere rintracciato nella concessione da parte della Autorità pubblica dell'atto amministrativo che consente l'utilizzo delle predette apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre.

In vigenza del d.p.r. n. 156 del 1973, il citato atto amministrativo era rappresentato dalla “*licenza di esercizio*” di cui all'art. 318 cui faceva riferimento anche l'art. 3, comma 2¹, del d.m. n. 33 del 1990² che prevedeva la surrogabilità del suddetto provvedimento amministrativo con il “*contratto di abbonamento*” stipulato dagli utenti con la società concessionaria in esclusiva del servizio radiomobile pubblico di comunicazione (Sip).

In seguito alla liberalizzazione del settore delle telecomunicazioni ad opera del d.lgs. n. 259 del 2003³ (nuovo “codice delle comunicazioni elettroniche”) che ha comportato il venir meno del regime di esclusiva in favore della società concessionaria dello Stato (Sip) del servizio pubblico di telecomunicazione, il predetto art. 318 è stato abrogato⁴. Le disposizioni ivi contenute, tuttavia, sono state interamente trasposte nell'art. 160 del d.lgs. n. 259 del 2003 con la sola differenza che il precedente riferimento alla “*licenza*” è ora sostituito da quello all’“*autorizzazione generale*”.

In questi termini, a parere dell'Amministrazione finanziaria⁵ e di parte della giurisprudenza⁶, il fatto che le attuali licenze di telecomunicazione radiomobile non siano più soggette ad un regime concessorio bensì ad un regime autorizzatorio, attraverso il quale lo Stato – titolare del diritto di esercitare il servizio pubblico di telecomunicazione – si priva di tale diritto a favore di terzi, non farebbe venire meno il presupposto di applicazione dell'art. 21 della tariffa annessa al d.p.r. n. 641 del 1972. Quest'ultimo consisterebbe oggi nel rilascio all'utente finale del documento attestante la sua condizione di abbonato al servizio, documento sostitutivo a tutti gli effetti – in base al com-

¹ “*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 stazione 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*”.

² Regolamento concernente il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione.

³ Di recepimento delle direttive 2002/19/CE, 2002/20/CE, 2002/21/CE e 2002/22/CE.

⁴ Dall'art. 218, comma 1, lett. q) del d.lgs. n. 259 del 2003.

⁵ Ris. N. 9/E del 2012.

⁶ *Ex pluribus* Cass., Sent. n. 23052 del 18 aprile 2012 e Ctr Torino, Sez. XXVIII, n. 54 del 2008.

binato disposto dell'art. 3 del d.m. n. 33 del 1990 e dell'art. 160 del d.lgs. n. 259 del 2003 – della licenza di stazione radio.

3. La fattispecie oggetto di giudizio. Abbiamo già rilevato che i procedimenti in esame, accomunati dall'eccezione del venir meno del presupposto della tassa di concessione governativa, hanno esiti opposti.

Infatti a parere delle Commissioni barese e brindisina, tale tesi non sarebbe condivisibile in quanto il presupposto della tassa sarebbe ora rintracciabile nel contratto di abbonamento rilasciato dal gestore del servizio radiomobile di comunicazione di cui all'art. 3 del d.m. n. 33 del 1991. Tali giudici, in particolare, appaiono in disaccordo con la posizione di altre Commissioni tributarie⁷ relativamente agli effetti della mancanza nell'ordinamento di una norma di fonte primaria atta a giustificare l'imposizione. Viene inoltre trascurato che il d.m. n. 33 del 1991, oltre ad essere norma di rango secondario, si porrebbe in contrasto con le norme primarie intervenute successivamente quali il codice delle comunicazioni elettroniche di cui al d.lgs. n. 256 del 2003. Pertanto, nonostante l'evoluzione normativa, le sentenze concludono affermando che la persistenza di un regime autorizzatorio finalizzato all'utilizzo della rete di comunicazione giustificerebbe il mantenimento della tassa di concessione governativa.

In una posizione diametralmente opposta, i giudici di Taranto che, rilevata l'avvenuta abrogazione di qualsivoglia regime autorizzatorio propedeutico all'utilizzo delle apparecchiature riceventi del servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione, concludono per l'intervenuta decadenza del relativo presupposto impositivo.

Al riguardo preme rilevare che, nonostante manchi ancora un orientamento univoco delle Corti tributarie, il tema della sopravvivenza del presupposto della tassa di concessione governativa all'entrata in vigore del codice delle comunicazioni elettroniche di cui al d.lgs. n. 259 del 2003 sembra rappresentare un problema meramente formale, peraltro superato dalla Suprema Corte con la sentenza n. 23052 del 18 aprile 2012 e, da ultimo, con l'ordinanza n. 12056 del 17 maggio 2013 sulla base del presupposto per cui la privatizzazione del settore delle telecomunicazioni non osta al mantenimento di un regime autorizzatorio in capo alla Pubblica amministrazione.

Ad avviso della Suprema Corte, infatti, il venir meno del regime di esclusiva a favore dello Stato con riguardo all'esercizio dei servizi di telecomunicazione non avrebbe privato la norma fiscale del suo oggetto, tenuto conto dell'integrale trasposizione delle disposizioni precedentemente contenute nel-

⁷ Sul punto si vedano Ctr Umbria, Sent. n. 13 del 2013 e Ctr Veneto, Sent. n. 5 del 2011.

l'art. 318 del d.p.r. n. 156 del 1973 nell'art. 160 del d.lgs. n. 259 del 2003. Conseguentemente non si sarebbe verificata alcuna soluzione di continuità tra l'abrogazione della precedente disposizione (art. 318 del d.p.r. n. 156 del 1973) e l'entrata in vigore della nuova (art. 160 del d.lgs. n. 259 del 2003), di contenuto dispositivo identico per quanto attiene all'obbligo per tutte le stazioni radioelettriche di munirsi della preventiva "licenza d'esercizio". Dunque, l'indicazione normativa contenuta nell'art. 21 della tariffa allegata al d.p.r. n. 641 del 1972 dovrebbe intendersi ora riferita alla nuova norma del d.lgs. n. 259 del 2003 in quanto dovrebbe potersi escludere che il riferimento all'art. 318 del d.p.r. n. 156 del 1973 integri, in difetto di elementi inequivoci che depongano in contrario, un rinvio meramente formale alla fonte normativa. Al contrario, il riferimento normativo, in quanto meramente esplicativo dell'oggetto della tassa, assolverebbe ad una funzione esclusivamente ricognitiva del provvedimento autorizzatorio (o del relativo documento sostitutivo) considerato ai fini dell'applicazione della tassa, risultando determinante, invece, il contenuto precettivo della norma giuridica.

Il fulcro della questione sembra essere in realtà un altro: ovverosia se, tenuto conto dell'evoluzione normativa concernente la liberalizzazione del settore delle telecomunicazioni, l'utilizzo dell'apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre sia tutt'ora soggetto ad autorizzazione.

A questo riguardo, nell'ambito della ordinanza n. 12056 del 2013, i giudici della Suprema Corte, dopo aver chiarito che la liberalizzazione del settore delle telecomunicazioni si riferisce esclusivamente agli operatori del settore e non riguarda, invece, gli utenti finali del servizio, hanno dedotto che attualmente l'atto amministrativo cui fa riferimento l'art. 21 della tariffa annessa al d.p.r. n. 641 del 1972 – tuttora necessario per l'esercizio degli "impianti radioelettrici" di cui all'art. 160 del d.lgs. n. 259 del 2003 – non dovrebbe più trovare applicazione con specifico riguardo agli apparecchi terminali di comunicazione radiomobile. Ciò in quanto questi ultimi sarebbero stati sottratti alla disciplina del codice delle comunicazioni elettroniche di cui al d.lgs. n. 259 del 2003 in quanto assoggettati alla disciplina dettata dalla direttiva n. 1999/5/CE recepita dal d.lgs. n. 269 del 2001, che si pone in rapporto di specialità rispetto alla prima.

Disciplina comunitaria che, peraltro, non prevede alcun intervento preventivo di tipo autorizzatorio da parte dell'Amministrazione pubblica per l'impiego degli apparecchi terminali di comunicazione da parte dell'utente finale. L'assenza della preventiva attività amministrativa statale volta a rilasciare il predetto provvedimento autorizzatorio all'impiego dell'apparecchio comporta, dunque, il venir meno del presupposto stesso della tassa di concessione governativa ai sensi dell'art. 1 del d.p.r. n. 641 del 1972.

A questo riguardo, inoltre, il contratto di diritto privato sottoscritto tra gestore del servizio di telecomunicazione e l'utente finale (che non necessita, a sua volta, di alcuna autorizzazione o licenza) non può evidentemente sostituire, neanche in via meramente interpretativa, un provvedimento amministrativo inesistente. Ciò, infatti, determinerebbe una sostanziale modifica del presupposto impositivo della norma tributaria, ottenuto per via di interpretazione evolutiva, che trova un limite invalicabile nella riserva di legge prevista dall'art. 23 della Costituzione. Se è indiscutibile, infatti, che rientri nel potere discrezionale del legislatore tributario individuare gli indici di ricchezza patrimoniale o di consumo da assoggettare ad imposizione, è altrettanto indiscutibile che una volta che la fattispecie impositiva è stata normativamente definita, ricollegando l'obbligazione tributaria ad una specifica attività amministrativa, non è possibile ritenere integrata tale fattispecie qualora detta attività amministrativa, non solo sia stata del tutto omessa, ma risulti addirittura non più prevista dalla legge⁸.

Si deve, peraltro, osservare che la sentenza della Ctp di Taranto n. 306 del 2013, pur nella sua schematicità, nell'affermare l'illegittimità della tassa di concessione governativa sui contratti di abbonamento al servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione sembra aver in parte recepito tale ultima interpretazione della Corte di Cassazione.

Alla luce delle considerazioni che precedono, sembra potersi concludere che gli aspetti formali, concernenti il venir meno della debenza della tassa di concessione governativa per effetto dell'abrogazione dell'art. 318 del d.p.r. n. 159 del 1973, sui quali hanno trovato fondamento le decisioni delle Commissioni pugliesi in commento, potrebbero presto non essere più un *thema decidendum*, stante il progressivo formarsi al riguardo di un orientamento univoco della Suprema Corte.

4. Il ruolo dell'operatore telefonico nella procedura di applicazione della tassa. Al di là di quello appena segnalato, un altro tema di interesse – tuttavia non affrontato nella giurisprudenza pubblicata – è quello che attiene al ruolo assunto dagli operatori telefonici nella procedura applicativa del tributo.

Alla stregua del dato positivo – e, in particolare, del d.m. 24 settembre 1991, che disciplina le modalità di versamento all'erario della tassa ad opera dell'operatore – due sono gli elementi caratterizzanti detto ruolo. Esso:

⁸ Stante il fatto che tale ultima interpretazione si pone in contrasto con l'orientamento espresso dai medesimi giudici della Cassazione con la sent. n. 23052 del 2012 e che la questione di diritto appare di particolare importanza in considerazione del rilevante interesse economico che riveste, la questione risulta attualmente affidata al Primo Presidente della Corte di Cassazione affinché valuti in ordine all'opportunità di rimetterla al giudizio delle sezioni Unite.

- è tenuto al versamento al soggetto attivo delle sole somme effettivamente riscosse, non essendo invece titolare di un obbligo, per così dire, “proprio”⁹;
- non è dotato di particolari poteri per la riscossione delle tasse non corrisposte; tutte le azioni a tutela del credito erariale spettano unicamente all’Amministrazione finanziaria¹⁰.

Da quanto si è riferito, e dalla evidente estraneità dell’operatore alla fattispecie impositiva, il suo ruolo, ad una prima lettura, potrebbe ritenersi riconducibile alle figure del sostituto (o del responsabile) d’imposta, del debito tributario assunto “in luogo del” (o “insieme con il”) contribuente nei confronti del soggetto attivo.

Trattasi, però, di soluzione non soddisfacente alla stregua del dato positivo, visto che l’operatore telefonico può essere considerato titolare del debito tributario nei confronti dello Stato solo quando riceva il rapporto di provvista e si completi così il suo mandato nell’interesse del fisco¹¹. A differenza del sostituto e del responsabile che, come noto, sono obbligati nei confronti dell’erario a prescindere dall’esercizio della rivalsa o dall’esistenza di una provvista.

Più coerente con i profili disciplinari appena descritti, è invece un inquadramento dell’operatore alla stregua di un mandatario nell’interesse del fisco. Considerato che, da un lato, il convincimento del terzo sia in funzione di ausilio non già del soggetto passivo bensì del soggetto attivo e che d’altra parte detta strumentalità non può giungere fino al punto da rendere possibile una

⁹ La circostanza, già evincibile dalla nota 2 dell’art. 21 cit. (la quale parla di “modalità e i termini di versamento all’erario delle tasse (già, n.d.a.) riscosse dal concessionario”), risulta chiara dalla lettura del decreto. Quest’ultimo, infatti, impone agli operatori telefonici di versare alle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato, ogni mese, innanzitutto, l’80% dell’ammontare delle tasse di concessione governativa addebitate nelle bollette emesse per il bimestre in scadenza; e, in secondo luogo, la differenza tra le tasse riscosse relative al bimestre in corso, contabilizzate nel mese, e l’acconto corrisposto, oltre all’ammontare delle tasse riscosse, relative a bollette di bimestri precedenti, contabilizzate nello stesso mese. In altri termini, l’operatore è tenuto a versare un acconto, quasi sempre superiore al tributo effettivamente incassato, salvo recuperare il maggior versamento il mese successivo, anche sotto forma di credito, da compensare con gli importi calcolati sugli incassi effettivi, laddove quanto incassato non consenta di compensare l’acconto versato.

¹⁰ Proprio al fine di rendere possibile l’attività di recupero del tributo e repressione dell’illecito, il d.m. in parola prescrive ancora che, entro il 31 gennaio e il 31 luglio di ogni anno, l’operatore dovrà comunicare “l’elenco dei contribuenti che, rispettivamente, nei bimestri di abbonamento compresi nel primo e nel secondo semestre solare dell’anno precedente hanno omesso il pagamento delle tasse dovute o hanno effettuato il versamento delle stesse oltre il termine utile”.

¹¹ Per approfondimenti mi sia consentito di rinviare al mio *Il mandato nell’interesse del fisco*, Roma, 2013.

sua riconducibilità alla figura dell'Agente di riscossione, non essendo l'attività di "riscossione" dell'operatore parte della sua attività economica e, pertanto, strumentale ad un possibile guadagno.

Duplici è la conseguenza dell'opzione qualificatoria prescelta. Innanzitutto, qualificando il rapporto nel senso che si è detto, senz'altro dovrà escludersi, ai sensi dell'art. 1723, c.c. comma 2, la revocabilità del mandato in favore del fisco. Ma soprattutto, l'inquadramento del rapporto cliente-operatore telefonico-fisco nello schema del mandato nell'interesse del fisco viene incontro alla necessità di chiarire l'efficacia liberatoria del debito tributario da assegnare al versamento del cliente all'operatore telefonico. In quest'ottica, infatti, prevarrebbe quella parte dell'attività del mandatario che è inquadrabile nella figura del c.d. *adiectus solutionis causa ex art. 1188 c.c.*, con il conseguente effetto liberatorio tipico di questa figura.

DIRITTI E TRIBUTI LOCALI

ICI – Aree fabbricabili – Determinazione dei valori – Perizia a supporto dei valori medi indicati in delibera – Insufficienza – Valutazione delle caratteristiche proprie del suolo – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Moliterni). Sent. n. 8 del 15 gennaio 2013.

L'avviso di accertamento ici è inattendibile e merita di essere annullato se il valore dell'immobile risulta determinato non per le sue specifiche caratteristiche, ma secondo criteri di stima che il Comune ha adottato indistintamente per un'intera zona del territorio.

ICI – Aree fabbricabili – Determinazione dei valori – Perizia a supporto dei valori medi indicati in delibera – Insufficienza – Valutazione delle caratteristiche proprie del suolo – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 167 del 24 settembre 2012.

La qualificazione di un'area fabbricabile in base al p.r.g. non è subordinata all'adozione degli ulteriori strumenti urbanistici. Tuttavia, per la determinazione del valore si deve tener conto della zona, delle caratteristiche del terreno, dell'indice di fabbricabilità, delle destinazioni di uso diverso (viabilità, servizi) e dei prezzi di mercato di immobili aventi analoghe caratteristiche.

ICI – Base imponibile – Determinazione del valore venale – Immobile utilizzabile a scopo edificatorio – Necessità di immediata edificabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX (Presidente: Bruschi – Relatore: Turione). Sent. n. 9, parte I, del 26 gennaio 2012.

Ai fini ici, presupposto necessario per l'accertamento del valore venale dell'immobile è la immediata utilizzabilità dello stesso a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico¹.

¹ Cass., SS.UU., Sent. n. 25506 del 2006.

ICI – Immobili a destinazione speciale – Parchi eolici – Assoggettabilità ad imposta – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Petti – Relatore: Galantino). Sent. n. 42 del 5 marzo 2012.

In tema di ici, i parchi eolici sono soggetti ad imposizione in quanto produttivi di reddito e quindi accatastabili unicamente nella categoria “D” e non già nella categoria “E”, ove vanno accatastati i beni di pubblica utilità e pubblico interesse che normalmente non producono reddito¹.

¹ In tema di tassazione delle centrali eoliche, si veda il contributo della dott.ssa Elena Lombardi, in *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, n. 1 del 2008, pag 59 e ss..

ICI – Immobili a destinazione speciale – Ripetitori telefonia – Assoggettabilità ad imposta – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Petti – Relatore: Merra). Sent. n. 141 del 31 agosto 2012.

In tema di ici, le antenne di telefonia mobile sono soggette ad imposizione in quanto produttive di reddito e quindi accatastabili unicamente nella categoria “D” e non già nella categoria “E”, ove vanno accatastati i beni di pubblica utilità e pubblico interesse che, normalmente, non producono reddito.

ICI – Agevolazioni ed esenzioni – Immobili destinati ad attività assistenziali – Fruibilità – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 62 del 28 maggio 2012.

L’esenzione dall’imposta comunale sugli immobili prevista dall’art. 7 primo comma lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992 (immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali...) spetta alla condizione che l’immobile sia esclusivamente e direttamente destinato allo svolgimento delle attività istituzionali dell’ente. Tale condizione non ricorre allorché l’immobile sia dato in locazione a terzi, ancorché la relativa rendita sia utilizzata dall’ente locatore per finanziare le suddette attività istituzionali.

ICI – Giudicato esterno – Annualità diverse – Elementi costitutivi a carattere permanente – Necessità.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente: Morlacco – Relatore: Cataldo). Sent. 141 del 21 novembre 2012.

In tema di ici, la sentenza che abbia deciso con efficacia di giudicato relativamente ad alcune annualità fa stato anche con riferimento ad annualità diverse, sempre che gli elementi in comune abbiano natura di fattispecie a carattere tendenzialmente permanente (come, ad esempio, categoria e rendita catastale o la spettanza di un'esenzione o agevolazione pluriennale) e non meramente variabile (come, ad esempio, la determinazione della base imponibile sulla scorta del valore venale di un immobile)¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 18923 del 2011.

TARSU – Esenzione dalla tassa o riduzione della superficie tassabile – Presupposti – Deduzione già in sede di dichiarazione – Necessità – Inversione dell'onere della prova – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente e relatore: Caracciolo). Sent. n. 177 dell'1 ottobre 2013.

La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (tarsu), in virtù dell'art. 62, primo comma, del d.lgs. n. 507/1993, che costituisce previsione di carattere generale, è dovuta unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti (ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni). Ne consegue che sia le deroghe alla tassazione di cui al secondo comma stesso articolo, sia le riduzioni delle tariffe stabilite dal successivo art. 66, non operano in via automatica, ma è necessario che i relativi presupposti e circostanze debbano essere dedotti dal contribuente o nella denuncia originaria o in quella integrativa¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 3772 del 2013 e 9633 del 2012.

Nota dell'avv. Giuseppe Durante

Tarsu dovuta se il soggetto non indica in dichiarazione la causa di esenzione o riduzione della tassa

Il Caso. Facendo seguito al giudizio tributario di prime cure, la Commissione tributaria di Lecce accoglieva il ricorso introduttivo proposto dal ricorrente persona fisica, a seguito della notifica, a suo carico, di un avviso di accertamento a rettifica tarsu a mezzo del quale il Comune impositore aveva richiesto il versamento della differenza della tassa riconducibile, nel caso di specie, ad una maggiore superficie metrica accertata dal Comune (mq.118), rispetto a quella dichiarata (mq.32), oltre sanzioni e interessi come per legge.

Nello specifico, parte ricorrente evidenziava la sussistenza di un contratto di concessione formalizzato con una società sportiva di Lecce secondo cui era prevista una occupazione sporadica (e non stabile e continuativa) della superficie interessata da parte del ricorrente; motivo per cui non poteva dirsi configurabile, nel caso di specie, la previsione normativa di cui al richiamato art. 63 del d.lgs. n. 507 del 1993. Il collegio tributario di prime cure accoglieva la tesi del ricorrente ritenendola fondata, con conseguente annullamento dell'avviso di accertamento tarsu emesso dal Comune.

Resisteva in appello il Comune di Lecce, evidenziando, in sede di gravame, i motivi che legittimavano la revoca della sentenza di prime cure. Si costituiva nel giudizio di appello parte appellata che, con proprio atto di controdeduzioni ribadiva le doglianze già ampiamente sollevate nel ricorso introduttivo. Ad esito dell'udienza pubblica, il collegio tributario di appello, censurando l'orientamento assunto dai giudici tributari di prime cure, riteneva fondata la tesi difensiva del Comune di Lecce, accogliendo l'appello dell'Amministrazione comunale e confermando la soggettività passiva tarsu del contribuente.

Presupposto tarsu: art. 63 comma 1 del d.lgs. n. 507 del 1993 correlato con l'art. 62 comma 1 stesso decreto. Ad avviso di chi scrive, può dirsi condivisibile l'orientamento giurisprudenziale palesato dai giudici tributari leccesi che, nel caso di specie, ha ritenuto sussistente il presupposto d'imposta tarsu riferito all'intera superficie occupata. In particolare, nel caso di specie, il richiamato art. 77 del d.lgs. n. 507 del 1993 (la tassa giornaliera di smaltimento) in cui è disposto *l'obbligo per i Comuni di istituire con regolamento di cui all'art. 68 la tassa di smaltimento da applicare in base alla tariffa giornaliera*, non può essere letto in modo circostanziato o quanto meno isolato rispetto all'impianto normativo contenuto nel d.lgs. n. 507 del 1993, non potendo prescindere tale previsione normativa dal principio generale disposto

dall'art. 63 comma 1 del d.lgs. n. 507 del 1993 in cui è espressamente disposto che: *la tassa è dovuta da coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui all'art. 62 con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse.*

Dalla lettura testuale della norma appena richiamata, si evince con chiarezza l'imprescindibile "sinergia" dell'art. 63 comma 1 del d.lgs. n. 507 del 1993 con un altro principio normativo di carattere generale secondo cui la soggettività passiva tarsu è subordinata unicamente al fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti (ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali); operando, in tal caso una sorta di presunzione di legge, salvo prova contraria a carico del contribuente (ex art. 2697 comma 2 c.c.).

In altre parole, al di là di quanto disposto dal richiamato art. 77 del d.lgs. n. 507 del 1993, più che altro finalizzato ad evidenziare i criteri di calcolo della tassa giornaliera, in considerazione dei costi effettivi sostenuti dal Comune, è l'art. 63 comma 1 dello stesso d.lgs. n. 507 del 1993 che attua un espresso rinvio all'art. 62 comma 1 dello stesso decreto che focalizza in modo inequivocabile il presupposto d'imposta tarsu "*nella occupazione o detenzione avente ad oggetto locali o aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie*"; tutto ciò, prescindendo da limiti temporali espressi in termini di utilizzabilità o mancata utilizzabilità dei locali e delle aree occupate o detenute.

In altre parole, la tassa rifiuti solidi urbani è dovuta al Comune impositore unicamente per il fatto di occupare o detenere locali o aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, trattandosi, pertanto, della sola circostanza a cui il legislatore subordina espressamente l'esistenza stessa del presupposto impositivo che può legittimare il Comune alla richiesta di pagamento della tarsu ordinaria.

Ne deriva che, eventuali deroghe alla tassazione, indicate espressamente dal comma 2 dello stesso art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, o possibili richieste di riduzioni delle tariffe così come stabilite dal successivo art. 66 dello stesso decreto, non operano in via automatica in base alla mera sussistenza di situazioni di fatto. È necessario, invece, che i relativi presupposti, vengano, di volta in volta, palesati dal contribuente che intende beneficiare del regime di privilegio tarsu e dedotti nella sua denuncia originaria o in quella di variazione.

In particolare, in tema di tarsu, il più volte richiamato d.lgs. n. 507 del 1993, all'art. 66 prevede possibili limitazioni alla tassazione, nel caso in cui sono configurabili situazioni particolari che possono obiettivamente comportare una minore utilizzazione del servizio comunale, come nel caso dell'uso stagionale previsto dalla lettera b) del comma 3 dello stesso articolo 66, con conseguente riduzione percentuale della tariffa di riferimento. La non debenza tarsu è invece prevista dallo stesso art. 62, comma 2 del d.lgs. n. 507 del

1993 in cui è espressamente disposto che: “*non sono soggetti alla tassazione i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il loro particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell’anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione*”.

Considerazioni conclusive. Il richiamo ai principi normativi sopra evidenziati, a parere di chi scrive, ci porta a focalizzare due dati imprescindibili:

- in primo luogo, qualsiasi circostanza fattuale configurabile, per esempio, in una particolare destinazione d’uso a cui è destinata l’area occupata o, qualora, risultino obiettive condizioni di non utilizzabilità dell’area che possano in qualche modo legittimare la mancata soggettività passiva tarsu, deve necessariamente essere provata dal contribuente che intende beneficiare dell’esonazione o, comunque, del regime di privilegio, in termini di riduzione della superficie tassabile; tutto ciò, previo utilizzo di documentazione idonea. Quindi, inversione dell’onere della prova a carico del contribuente, ai sensi dell’art. 2697 comma 2 c.c.;
- in secondo luogo, trattasi di onere probatorio che incombe sul contribuente-richiedente *ex art.* 2697 comma 2 c.c. che non può prescindere dalla presenza di una dichiarazione tarsu presentata dallo stesso contribuente *ab origine* ai sensi dell’art. 70 dello stesso d.lgs. n. 507 del 1993; o, comunque, da una denuncia di variazione. In altre parole, è necessario che il soggetto passivo tarsu destinatario della pretesa tributaria da parte del Comune, già in sede di dichiarazione tarsu, evidenzi espressamente all’ente impositore la configurabilità di circostanze particolari riconducibili alla superficie metrica occupata, che possano legittimare l’esonazione dal pagamento della tassa o, comunque, una riduzione della stessa. È questo un principio generale evidenziato dagli stessi giudici di Cassazione in concomitanza della sentenza n. 3772 del 2013.

Con riferimento alla questione tarsu di cui si è occupato il collegio tributario di Lecce in concomitanza della pronuncia in commento, non solo la previsione normativa contenuta nell’art. 77 comma 1 d.lgs. n. 507 del 1993 (tassa giornaliera di smaltimento), trova un limite invalicabile negli artt. 63, comma 1 e 62 comma 1 del d.lgs. n. 507 del 1993 da cui emergono chiare le condizioni che configurano la soggettività passiva tarsu; non solo, nel caso di specie, il contribuente, in deroga a quanto disposto dal più volte richiamato art. 62 comma 2 del d.lgs. n. 507 del 1993, non ha esibito in giudizio alcuna documentazione idonea che attestasse l’uso stagionale dei locali occupati o, co-

munque, il parziale utilizzo degli stessi locali occupati all'interno dello stadio; né tantomeno è questa una circostanza evidenziata dal contribuente nella sua dichiarazione tarsu che, comunque, risulta presentata ai sensi dell'art.70 del d.lgs. n. 507 del 1993.

TARSU – Strutture alberghiere – Maggiore capacità di produrre rifiuti – Prova – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 72 del 4 giugno 2012.

In tema di tarsu, la maggiore capacità di produrre rifiuti da parte delle aziende alberghiere (o delle strutture ad esse assimilate) o di parti di esse, deve essere adeguatamente motivata, in quanto possono sussistere aree molto vaste di strutture alberghiere che non sono produttive di rifiuti, mentre altre lo sono di più.

TARSU – Applicazione della tassa ad una abitazione per le vacanze – Maggiorazione – Irragionevolezza.

IDEM – Smaltimento dei rifiuti in proprio da parte del contribuente – Esclusione o riduzione della tassa – Non sussiste.

IDEM – Cause di riduzione – Indicazione in sede di dichiarazione – Necessità.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: D'Antonio). Sent. n. 177, parte I, del 7 maggio 2013.

Ai fini dell'applicazione della tarsu appare irragionevole ritenere che un nucleo familiare in vacanza produca maggiori rifiuti di quelli prodotti ordinariamente nella propria abitazione, mentre tale discorso non vale per le altre superfici aperte al pubblico, alle quali hanno accesso numerose persone e, quindi, hanno maggiore potenzialità in tal senso.

Il ricorso del contribuente ad una società esterna per lo smaltimento dei rifiuti non esclude il pagamento e neppure la riduzione della tarsu, non essendovi un rapporto sinallagmatico tra Comune ed utente in riferimento allo smaltimento dei rifiuti.

Operando il Comune in regime di privativa, l'eventuale richiesta di

riduzione della Tarsu non opera in maniera automatica, ma deve essere formulata in fase di denuncia originaria o di variazione.

TARSU – Classificazione e tariffe – Art. 68 del d.lgs. n. 507 del 1993 – Campeggi e civili abitazioni – Omogenea potenzialità di rifiuti – Sussiste – Stessa misura tariffaria – Consegue.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Quarta). Sent. n. 329 dell'8 ottobre 2013.

Ai fini dell'applicazione della tarsu, nel formulare la classificazione delle categorie e nello stabilire le tariffe per ciascuna di esse, i Comuni devono ispirarsi al criterio di omogeneità e di conseguenza comprendere in ciascuna di esse locali ed aree con analoghe attitudini a produrre rifiuti.

Le superfici destinate a campeggio, costituite da un'area ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, sono da assimilarsi per natura e finalità alle civili abitazioni e da ricomprendersi nella stessa categoria, con conseguente applicazione della medesima tariffa.

È nulla, pertanto, la cartella emessa in conseguenza del regolamento comunale, che ha assoggettato locali con omogenea potenzialità di rifiuti a tariffe diverse, in violazione delle disposizioni dell'art. 68 del d.lgs. n. 507 del 1993.

Nota degli avv.ti Maurizio Villani e Paola Rizzelli

Campeggi equiparati alle civili abitazioni

Le aree dei campeggi ad uso abitativo devono essere tassate, ai fini tarsu, con la stessa tariffa applicata alle civili abitazioni. Con sentenza n. 329 del 2013, la Sez. II della Ctp di Lecce è tornata a pronunciarsi sulla questione inerente alla illegittimità di una cartella tarsu per evidente contrasto con l'art. 68 d.lgs. n. 507 del 1993, in considerazione del fatto che anche per i campeggi, così come fatto per gli alberghi, il Comune di Gallipoli avrebbe dovuto applicare la medesima tariffa prevista per le civili abitazioni.

La citata norma, infatti, dispone che i Comuni, per l'applicazione della tarsu, devono adottare apposito regolamento che deve contenere la classificazione delle categorie ed eventuali sottocategorie di locali ed aree con omogenee potenzialità di rifiuti tassabili con la stessa misura tariffaria.

Al secondo comma, poi, lo stesso articolo 68 stabilisce che l'articolazione

delle categorie e delle eventuali sottocategorie è effettuata, ai fini della determinazione comparativa delle tariffe, tenendo conto di alcuni gruppi di attività o di utilizzazione, specificando, infine, alla lettera c) del predetto comma secondo, che sono compresi in un'unica categoria i “*locali ed aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, esercizi alberghieri*”.

Orbene, dal suddetto quadro normativo, si evince in maniera inequivocabile che i Comuni, per l'applicazione della tassa, devono adottare apposito regolamento che, a sua volta, deve contenere la classificazione delle categorie ed eventuali sottocategorie di locali ed aree con omogenee potenzialità di produrre rifiuti tassabili, applicando a queste la stessa tariffa.

Difatti, solo una motivazione rispettosa del dettato normativo di cui al successivo art. 69 del medesimo decreto legislativo potrebbe giustificare una tariffa differente per le aree con omogenea potenzialità di produrre rifiuti.

Pertanto, facendo corretta applicazione dell'enunciata disciplina normativa, la Commissione leccese, con la sentenza n. 329, ha ritenuto legittima la tassazione delle aree del campeggio non destinate ad uso abitativo, disponendo, invece, la riliquidazione della tarsu per tutte quelle superfici dello stesso destinate all'effettiva occupazione di strutture abitative.

In questo modo, dunque, il collegio salentino ha dato continuità a quel filone della giurisprudenza di merito che ormai si sta sempre più consolidando (Comm. trib. prov. Lecce, Sent. nn. 629/02/10 del 3.11.2010, 294-295/02/11 del 10.05.2011; 536/02/11 del 12.07.2011 del 09.07.13, n. 227/02/13; Comm. trib. reg. della Puglia – Sez. staccata di Lecce – nn. 71, 72 e 73 del 4.06.2012), secondo il quale è irragionevole ritenere che un nucleo familiare in vacanza produca maggiori rifiuti di quelli prodotti ordinariamente nella propria abitazione.

TOSAP – Appalto gestione e raccolta dei rifiuti solidi urbani – Suolo pubblico occupato dai cassonetti per la raccolta dei rifiuti – Presupposto impositivo – Insussistenza – Esimente ex art. 49, lett. a), del d.lgs. n. 507 del 1997 – Applicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez.VI (Presidente: Buccino – Relatore: Palazzo). Sent. n. 62 del 7 marzo 2013.

Non è presupposto per l'applicazione della tosap l'occupazione del suolo pubblico non nel proprio interesse, ma in esecuzione di un appalto di opera pubblica e, dunque, nell'esercizio di un'attività di interesse della comunità e in forza di un obbligo contrattuale che vincola sia l'appaltatrice, sia il Comune committente. In particolare, il

suolo assegnato per la collocazione dei cassonetti, risulta assegnato di concerto con lo stesso Comune, a sua volta ente impositore, ragion per cui non è immaginabile la ricorrenza di un'occupazione abusiva. Trova, invece, applicazione l'esenzione di cui all'art. 49, lettera a), del d.lgs. n. 507/97, poiché la società appaltatrice, essendo deputata allo svolgimento di un'attività istituzionale, quale quella igienico-sanitaria, agisce in nome e per conto, oltre che nell'interesse, dell'ente comunale ad essa preposto, realizzando una sorta di immedesimazione di scopo del soggetto privato nel soggetto pubblico che, in definitiva, li equipara.

CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI – Impianto pubblicitario del Comune – Doppia imposizione – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente: Buccino – Relatore: Zoppo). Sent. n. 61, parte II, del 4 marzo 2013.

Nel caso di pubblicità effettuata su impianti installati su beni appartenenti o dati in godimento al Comune, l'applicazione del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari non esclude quella della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, né la contemporanea soggezione ai due tributi integra un'ipotesi di doppia imposizione poiché il presupposto del primo è la disponibilità del mezzo pubblicitario, mentre quello della seconda è la sottrazione dell'area o dello spazio pubblico al sistema della viabilità¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 13476 del 2012, 4783 del 2011 e 3872 del 2010.

IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ – Presupposto e requisiti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Cazzolla). Sent. n. 100 dell'11 giugno 2013.

È infondata la pretesa impositiva in materia di imposta sulla pubblicità e pubbliche affissioni, nel caso in cui non vi sia prova che attesti l'effettiva esistenza di messaggi pubblicitari riconducibili al periodo di imposta accertato dall'ente impositore.

DIRITTI CAMERALI DI ISCRIZIONE ALLE CAMERE DI COMMERCIO – Prescrizione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Pugliese). Sent. n. 83 del 13 novembre 2012.

Il diritto annuale dovuto per l'iscrizione nel registro della Camera di commercio è soggetto al termine di prescrizione ordinaria decennale, previsto dall'art. 2946 del codice civile.

ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica abusiva di rifiuti solidi – Art. 3, comma 32, legge n. 549 del 1995 ed art. 2, comma 3, legge regionale Puglia n. 5 del 1997 – Deposito in discarica di rifiuti solidi – Omessa denuncia – Tributo speciale e sanzioni – Sussistenza – Responsabilità oggettiva dell'utilizzatore del fondo o del proprietario – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Venneri). Sent. n. 23 del 27 febbraio 2013.

In tema di ecotassa, qualora non si dimostri di aver presentato denuncia di discarica abusiva ai competenti organi della Regione prima della costatazione dell'illecito, ciò che rileva, ai fini dell'applicazione del tributo e delle relative sanzioni, è la situazione fattuale al momento dell'accertamento, in base alla quale responsabile è l'utilizzatore a qualsiasi titolo o in mancanza il proprietario del suolo su cui insiste la discarica, disponendo, di fatto, la normativa di riferimento, sia nazionale che regionale, una "responsabilità oggettiva" a salvaguardia e tutela dell'ambiente e del territorio.

ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica abusiva di rifiuti solidi – Art. 3, comma 32, legge n. 549 del 1995 ed art. 2, comma 3, legge regionale Puglia n. 5 del 1997 – Discarica abusiva – Responsabilità oggettiva – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IX (Presidente e relatore: Volpe). Sent. n. 42 del 20 maggio 2013.

La normativa in tema di ecotassa in caso di discarica abusiva, ispirata alla tutela del territorio e dell'ambiente, introduce ex lege una

forma di responsabilità oggettiva e solidale del proprietario del suolo per il pagamento del tributo e delle relative sanzioni. Per la sussistenza di tale responsabilità rileva la sola presenza dei rifiuti depositati sul suolo in assenza sia di specifiche autorizzazioni che della denuncia, da parte del proprietario, alla competente struttura regionale. Ai fini della configurazione di tale responsabilità è altresì irrilevante l'assenza dell'elemento psicologico del dolo o della colpa, né la sentenza penale di assoluzione dal reato di discarica abusiva può avere influenza nel procedimento tributario.

Nota dell'avv. Alessio Mättera e del dott. Francesco Solofrizzo¹

Ecotassa e responsabilità oggettiva

1. L'inquadramento sistematico. L'art. 3, commi da 24 a 41, della legge n. 549 del 1995, ha istituito, dall'1 gennaio 1996, il “*tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi*”, cosiddetta “*ecotassa*”, che rientra tanto nel novero dei “*tributi di scopo*”, in quanto il 20% del suo gettito affluisce in un fondo regionale destinato a sovvenzionare attività di salvaguardia ambientale, quanto in quello dei “*tributi a carattere ambientale*”, atteso che tende ad incentivare la minor produzione di rifiuti nonché il recupero, il riciclaggio e il riutilizzo degli stessi.

In ordine alla soggettività passiva, sono tenuti al pagamento: a) i gestori di impianti di stoccaggio definitivo di rifiuti e i gestori di impianti di incenerimento senza recupero di energia; b) chiunque esercita, ancorché in via non esclusiva, l'attività di discarica abusiva e chiunque abbandona, scarica o effettua deposito incontrollato di rifiuti, nonché, in solido, l'utilizzatore a qualsiasi titolo o, in mancanza, il proprietario dei terreni sui quali insiste la discarica abusiva stessa.

Il legislatore nazionale ha demandato alle regioni la disciplina dell'accertamento, della riscossione, dei rimborsi, del contenzioso e di quanto non previsto dalla normativa stessa. La Regione Puglia ha recepito puntualmente le indicazioni nazionali, disciplinando compiutamente il tributo in questione con le leggi regionali n. 5 del 1997, n. 25 del 2007 e n. 38 del 2011.

In ordine alle sanzioni tributarie da comminare, l'articolato normativo consente di individuare due distinte fattispecie:

¹ Par. 1 e 2 a cura dell'avv. Alessio Mättera, par. 3 e 4 a cura del dott. Francesco Solofrizzo.

- a) sanzioni da applicare nei confronti dei soggetti legalmente autorizzati ad esercitare l'attività di discarica (c.d. sanzioni per discarica autorizzata);
- b) sanzioni da applicare nei confronti di chiunque esercita l'attività di "discarica abusiva" o effettua un abbandono, uno scarico o un deposito incontrollato di rifiuti (c.d. sanzioni per discarica abusiva).

Le due decisioni in commento, sostanzialmente conformi e particolarmente apprezzabili per il loro itinerario logico motivazionale, qualificando in modo consonante la natura della responsabilità connessa alla fattispecie della discarica abusiva, offrono l'occasione per fare il punto su questo tema controverso.

2. Il caso e il regime sanzionatorio per le discariche abusive. In entrambi i giudizi, viene affrontato il tema della presenza di notevoli quantità di rifiuti ammassati illecitamente, tali da far configurare la esistenza di una vera e propria "discarica abusiva".

La Guardia di finanza, nell'ambito delle attività finalizzate alla repressione dei reati in materia ambientale, ha elevato, in entrambi i casi, processi verbali di constatazione di illecito amministrativo in materia di ecotassa, accertando sui suoli in questione la presenza di una discarica abusiva ed il relativo omesso pagamento della stessa.

In entrambi i casi, ai fini dell'applicazione del tributo e delle relative sanzioni, ai sensi dell'art. 3 comma 32 della legge n. 549 del 1995 e dell'art. 8 comma 2 della legge regionale Puglia n. 25 del 2007 ("*l'utilizzatore a qualsiasi titolo o, in mancanza, il proprietario dei terreni sui quali insiste la discarica abusiva è tenuto in solido al pagamento del tributo e della sanzione ove non dimostri di aver presentato denuncia di discarica abusiva alla competente autorità pubblica prima della constatazione delle violazioni di legge*"), i proprietari dei terreni sui quali insisteva la discarica sono stati ritenuti solidalmente responsabili.

L'Amministrazione finanziaria regionale, facendo proprie le risultanze dei verbali di constatazione emessi dai militari della Guardia di finanza, ed accertata la mancata presentazione della "denuncia per discarica abusiva" – unica esimente prevista dalla norma per escludere la responsabilità del proprietario dei terreni – ha emesso gli atti di accertamento tributario, origine di entrambe le controversie, contestando ai proprietari medesimi il versamento del tributo dovuto e l'irrogazione delle sanzioni conseguenti, particolarmente severe.

Per i soggetti ritenuti responsabili per discarica abusiva, infatti, è previsto tanto l'assoggettamento al tributo quanto la comminazione di una sanzione amministrativa e l'applicazione dell'ulteriore regime sanzionatorio adottato nei confronti delle discariche autorizzate. Qualora, pertanto, manchi il prov-

vedimento amministrativo autorizzatorio della discarica, si avrà l'estensione dell'obbligo del pagamento del tributo e delle relative sanzioni sia a carico di chi pone in essere una condotta illecita (cioè il gestore della discarica abusiva e chi abbandona, scarica o effettua deposito incontrollato di rifiuti), sia – in mancanza – a carico dell'utilizzatore o del proprietario del terreno sul quale la discarica insiste.

La disciplina sanzionatoria, contenuta nell'art. 3 commi 31 e 32 della legge 549 del 1995, è particolarmente afflittiva. Oltre a sanzionare il comportamento illecito secondo il noto *command and control*, ha infatti anche una finalità dissuasiva da comportamenti irresponsabili nei confronti dell'ambiente.

Sugli atti emessi si sono incardinati i ricorsi oggetto delle decisioni in commento.

3. Le forme di responsabilità per discarica abusiva. Le due decisioni in commento sono concordi nel ritenere che sussista, in capo al proprietario dei terreni sui quali insiste la discarica abusiva, una "responsabilità oggettiva", che insorge ogni qual volta non sia stato possibile individuare i materiali esecutori degli illeciti sversamenti, ovvero nel caso in cui lo stesso proprietario non abbia sporto denuncia prima della constatazione dell'illecito.

La *ratio* della norma è che, se a causa dell'omesso controllo del terreno da parte dell'utilizzatore o del proprietario si forma sullo stesso, di fatto, una discarica abusiva, sorge a carico di costoro una obbligazione derivante da una responsabilità solidale².

Tale tipo di responsabilità si differenzia nettamente dalle altre che, sorgendo dalla medesima fattispecie, sono imputabili o a fini penali o a fini amministrativi.

Dalla fattispecie di discarica abusiva discendono, in effetti, tre differenti forme di responsabilità che non vanno confuse o sovrapposte:

- una responsabilità penale, che scaturisce dalla commissione di reati ambientali per i quali il "soggetto passivo" è imputabile a titolo di dolo o di colpa, secondo la disciplina di cui all'art. 256 del d.lgs. n. 152 del 2006 (cd "codice dell'ambiente"), in forza degli elementi elaborati dalla giurisprudenza della Suprema Corte;
- una responsabilità amministrativa, che scaturisce dagli obblighi di ripristino dello stato dei luoghi e bonifica del terreno, secondo la disciplina dell'art. 192 del d.lgs. n. 152 del 2006, imputabile anch'essa al proprietario a titolo di dolo o di colpa;

² Sul tema, la Commissione tributaria regionale della Puglia ha orientamento conforme: Ctr Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 66 del 2012, e Ctr Puglia, Sez. XIII, Sent. n. 73 del 2011.

- una responsabilità amministrativo-tributaria, infine, scaturente dalle norme fiscali richiamate nel corso del presente studio, per la quale il “soggetto passivo” del tributo può essere anche l’utente a qualsiasi titolo o, in mancanza, il proprietario dei terreni sui quali insiste la discarica abusiva, secondo la disciplina di cui all’art. 3 della legge n. 549 del 1995. Per la configurazione di tale tipo di responsabilità, a differenza delle prime due, non è quindi previsto il requisito della “colpevolezza”. Si tratta, appare evidente, di una tipica forma di responsabilità oggettiva.

4. La responsabilità tributaria per discarica abusiva: una forma di responsabilità oggettiva. La responsabilità oggettiva si configura allorché un soggetto viene considerato responsabile di un illecito, anche se questo non deriva direttamente dal suo comportamento e non è a lui riconducibile a titolo di dolo o colpa.

Tale situazione costituisce una deroga al principio generale della responsabilità, che trova origine nel “*neminem laedere*” dell’antica *lex Aquilia de damno*, secondo cui è necessaria l’esistenza di un preciso nesso causale tra il fatto illecito ed il comportamento del soggetto, affinché possano essergliene attribuite le conseguenze giuridiche. Si tratta, in sostanza, di una forma di “responsabilità da accadimento”, distinta da quella (classica) “da comportamento”, fondata su un generale principio di equità già conosciuto nel diritto romano: “*ubi commoda, ibi incommoda*”. Secondo tale principio è giusto che chi trae vantaggi dalla sua particolare posizione, risponda anche degli eventuali svantaggi (a tale posizione riconducibili). Anche per tale ragione si parla di responsabilità “da rischio lecito” (*periculum*) contrapponendola a quella, ordinaria, “da fatto illecito”.

Tale ricostruzione dogmatica è perfettamente calzante con l’ipotesi di responsabilità tributaria dell’utente o del proprietario del terreno in caso di discarica abusiva. Il legislatore dell’ecotassa, infatti, ha posto in capo a chi ritrae utilità dalla propria posizione anche le conseguenze negative che a quella posizione si ricollegano.

In un analogo caso, la Commissione tributaria regionale della Puglia³ ha qualificato tale forma di responsabilità oggettiva come “*culpa in vigilando*”, ravvisabile per avere il proprietario omissso la vigilanza sul proprio terreno e quindi non aver impedito che terzi utilizzassero abusivamente lo stesso come discarica o deposito incontrollato di rifiuti. L’inerzia dell’utente o del proprietario del suolo su cui insiste la discarica abusiva, dunque, concretiz-

³ Ctr Puglia, Sez. I, Sent. n. 41 del 2013.

zandosi in un comportamento omissivo, viene sanzionata dalla legge con l'obbligo tributario. Si potrebbe analogicamente sostenere che, così come il proprietario che trascura la sua *res* rischia che terzi possano acquistare a titolo originario la proprietà tramite l'usucapione, nello stesso modo l'utilizzatore o il proprietario che trascuri il proprio terreno rischia di essere assoggettato al pagamento dell'ecotassa a causa di fatto altrui.

Il rigore della norma, nel prevedere tale singolare ipotesi di responsabilità, rivela 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 e deturpa.

La responsabilità oggettiva dell'utilizzatore, o in mancanza del proprietario, è evidentemente complementare con quella di chi direttamente e illecitamente inquina: il presupposto impositivo, infatti, 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.

Questo reticolo 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 certezza, il ristoro del danno ambientale e quella di dissuadere dalla commissione di illeciti ambientali. Questo, nell'imprescindibile esigenza di difesa di quei valori della vita in gioco: la tutela del territorio e della salute dei suoi abitanti. Le decisioni in commento sembrano aver ben centrata la questione.

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

ACCERTAMENTO – Artt. 36 bis del d.p.r. n. 600 del 1973 e 54 bis del d.p.r. n. 633 del 1972 – Procedura di liquidazione automatizzata – Applicabilità – Limiti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente e relatore: Solimando).
Sent. n. 94 del 27 agosto 2013.

La procedura automatizzata può essere adottata solo in caso di controllo cartolare della dichiarazione sulla base dei dati forniti dal contribuente o quando sia necessaria una semplice correzione di errori materiali o di calcolo e non quando sia necessario risolvere questioni giuridiche o esaminare atti diversi dalla dichiarazione. Ne deriva che il disconoscimento dell'eccedenza di imposta non può avvenire mediante liquidazione automatica, essendo necessaria la notifica di un apposito avviso di accertamento¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 4359 del 2013, 17754 e 5318 del 2012.

ACCERTAMENTO – Operazioni antielusive – Caratteristiche.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: De Palma – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 54 del 2 luglio 2012.

La donazione di un suolo, seguita a breve lasso di tempo (un mese, nell'anno 2001) dalla cessione a terzi del medesimo, costituisce operazione oggettivamente priva di autonoma utilità economica, onde in applicazione della norma di cui all'art. 37 bis del d.p.r. n. 600 del 1973, fondatamente l'ufficio ne presume la finalità elusiva (interposizione fittizia dei donatari), assoggettando a tassazione la plusvalenza realizzata dal donante con riferimento alla data del suo acquisto (nell'anno 1950)¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 8487 del 2009.

ACCERTAMENTO – Contraddittorio endoprocedimentale – Assenza di un obbligo generalizzato.**IDEM – Principio antielusivo – Presupposti – Mero risparmio fiscale accompagnato da valide ragioni economiche – Abuso del diritto – Non sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV (Presidente e relatore: De Pascalis).
Sent. n. 49, parte I, del 10 gennaio 2013.

Non è presente nel nostro ordinamento tributario una disposizione che imponga all'ufficio un generalizzato preventivo contraddittorio con il contribuente.

Nel nostro ordinamento un principio antielusivo, sostanzialmente coincidente con quello di abuso del diritto, di carattere positivo e generale è stato introdotto dall'art. 10 della legge n. 408/90, oggi sostituito dall'art. 37 bis del d.p.r. n. 600 del 1973, per la cui sussistenza è necessario verificare che ci sia un vantaggio fiscale, un comportamento volto ad aggirare il sistema fiscale e che gli atti siano posti in essere senza valide ragioni economiche. Ne deriva che il mero risparmio fiscale, purché rispondente ad effettive esigenze di razionalità economica e scevro da artificiose costruzioni, è pienamente lecito e non ammette ingerenze dell'Amministrazione nelle scelte imprenditoriali, non sussistendo abuso quando il risparmio d'imposta si incardini all'interno di scelte che l'ordinamento riconosce e tutela.

Nota del dott. Marco Ligrani***Il difficile equilibrio tra abuso del diritto e libertà d'iniziativa economica privata***

Parlare di abuso del diritto significa parlare di un processo alle intenzioni.

Tale è, infatti, il sindacato sulle scelte imprenditoriali, che il fisco ritiene di sottoporre al proprio vaglio non perché chi le ha assunte ha violato un obbligo di legge, ma perché l'obiettivo che con tali scelte si è inteso perseguire è stata la mera riduzione delle imposte, obiettivo che, secondo il fisco, non rappresenterebbe una valida ragione economica, in quanto tale degna di essere tutelata.

Il concetto, tuttavia, lascia molti dubbi irrisolti.

C'è, innanzitutto, da chiedersi se sia giusto sindacare questo tipo di scelte imprenditoriali, dal momento che, non ponendosi alcun problema di illeciti fiscali da perseguire, si corre solo il rischio di distorcere la libertà d'iniziativa economica privata. È evidente, infatti, che l'imprenditore sarà indotto a fare le proprie scelte in modo da evitare il sindacato (negativo) del fisco, dunque ad adottare la condotta fiscalmente più onerosa; il che, però, non necessariamente coincide con la scelta di mercato più corretta.

Viene da chiedersi, inoltre, perché non sia lecito considerare anche il mero risparmio fiscale una valida ragione economica, piuttosto che attribuirvi un'accezione necessariamente negativa. Basti pensare che la maggiore liquidità che derivasse dalla scelta fiscalmente meno onerosa ben potrebbe essere destinata alla crescita e ai nuovi investimenti, i cui benefici ricadrebbero, naturalmente, anche su quello Stato che il risparmio fiscale intende combattere.

Finire, dunque, per porre sullo stesso piano la pianificazione fiscale con l'evasione in senso lato costituisce un assunto non solo opinabile, ma anche foriero di incertezze.

È quanto mai auspicabile, pertanto, l'intervento legislativo di cui si parla da tempo, con cui si ponga, finalmente, un limite all'uso eccessivo e indiscriminato di questo strumento accertativo e, allo stesso tempo, si salvaguardi la legittimità delle libere scelte imprenditoriali. Appare sintomatico, a riguardo, che, nella prima versione del disegno di legge approvato dalla Camera il 25 settembre 2013 (n. 1058), intitolato "*delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*", sia stato indicato, tra i principi ispiratori dell'intervento, proprio quello di "*garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale*".

Ma facciamo un passo indietro.

Il divieto di abuso del diritto costituisce, da sempre, un concetto generale con cui si limita la libertà negoziale dei privati in funzione dell'interesse pubblico; "*più che un concetto è infatti un argomento, cui ricorre l'interprete, appellandosi volta a volta a dati psicologici (come l'animus nocendi) o morali (come l'ingiustizia) o economici (come il pregiudizio al benessere generale), per correggere una teoria, un principio, una norma, un diritto, ed ottenere una soluzione diversa da quella che imporrebbe lo strictum jus*"¹.

In ambito tributario, il divieto di abuso del diritto è stato introdotto dal d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, il quale ha inserito, nel *corpus* normativo del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, l'articolo 37 *bis*, il quale prevede, espressa-

¹ AURELIO GENTILI, *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in *Ianus*, Rivista di diritto e finanza, Università degli Studi di Siena, n. 1 del 2009.

mente, che “sono inopponibili all’Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. 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, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all’Amministrazione”.

Questo essendo il dato letterale della norma, la giurisprudenza della Corte di Cassazione, più volte chiamata a pronunciarsi, ne ha chiarito la portata applicativa, sottolineando (Sent. n. 16428 del 2011) che “in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un’agevolazione o un risparmio d’imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio [si traduce] nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l’applicazione di norme fiscali (Cass., Sent. nn. 30055/2008, 10257/2008, 8772/2008, 1372/2011²)”.

Ancora, chiarisce la Corte (Sent. n. 25537 del 30 novembre 2011), “se è vero (...) che per ritenere verificata una ipotesi di abuso del diritto ai sensi dell’art. 37 bis (...) è necessario che gli atti diretti ad ottenere vantaggi fiscali con l’aggiramento di obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario siano privi di valide ragioni economiche, questo ultimo requisito (...) può ritenersi implicitamente verificato, ove si assuma (...) che l’unico motivo dell’aggiramento della norma tributaria sia il conseguimento di un vantaggio fiscale. Infatti la sentenza afferma che il discrimine tra una attività lecita ed elusiva consiste nel fatto che la seconda è compiuta “essenzialmente (ovvero unicamente, n.d.e.) per il conseguimento di un vantaggio economico (sul piano fiscale)” e ciò esclude, univocamente, la presenza di una valida ragione economica di fondo, la quale, ove esistente, si pone come elemento in primo luogo anteriore, ma comunque diverso ed aggiuntivo rispetto al mero vantaggio pecuniario perseguito con l’aggiramento della normativa fiscale. Ciò è così vero che la stessa sentenza richiama, correttamente, il principio giurisprudenziale secondo cui una volta che si sia in presenza di atto che appaia di abuso del diritto l’onere di provare la presenza di valide ragioni economiche per compierlo ricade sul contribuente” (Cass. Sent. n. 8772 del 2008).

² Quest’ultima citata dagli stessi giudici.

Appare, dunque, evidente, come chiarito, in modo inequivoco, dalla Suprema Corte, che, affinché possa ritenersi verificata la fattispecie normativa prevista dall'articolo 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 e, dunque, presumersi l'intento elusivo di una determinata operazione, è necessario che il risparmio di imposta, realizzatosi in conseguenza dell'attività negoziale posta in essere dalle parti, costituisca l'unica finalità dell'attività negoziale medesima.

Spetterà al contribuente, che ritenga di avere agito con finalità diverse rispetto al mero risparmio fiscale, fornirne la prova, in tale eventualità dovendosi, senz'altro, escludere, come chiarito sempre dalla Corte, l'intento elusivo presunto dalla norma e, con esso, l'operatività della stessa.

In tale contesto, un contributo di sicuro interesse è stato fornito dalla decisione in commento, la quale, nel presupposto per cui il mero risparmio fiscale non va considerato in un'accezione necessariamente negativa, ha respinto la tesi del fisco che voleva l'acquisto e la contestuale rivendita di un terreno, da parte di una società, come un'operazione mossa da un intento elusivo.

I giudici leccesi, in particolare, hanno chiarito che *“i comportamenti volti a minimizzare il carico fiscale, purché siano rispondenti ad effettive esigenze di razionalità economica e siano scevri da artificiose costruzioni, sono pienamente leciti. Non c'è abuso quando il risparmio d'imposta si incardini in qualche modo all'interno di scelte che l'ordinamento riconosce e tutela. La Suprema Corte in numerose pronunce su questo tema (si cita, per tutte, Cass., Sent. 17/10/2008 n. 25374) ha espressamente riconosciuto, per un verso, che il contribuente ha il diritto di modellare i propri affari tenendo conto della minore o maggiore convenienza economica; per altro verso, che l'A.f. deve fare un uso prudente delle clausole antiabuso, evitando una indebita ingerenza nelle scelte imprenditoriali”*.

Va dunque escluso, anche secondo i giudici della Commissione provinciale, il binomio risparmio fiscale – condotta illecita, non potendosi negare all'imprenditore che intenda pianificare la propria attività il diritto di scegliere la soluzione a minore impatto fiscale, senza che questo ne pregiudichi la legittimità.

I giudici, peraltro, hanno, puntualmente, ricordato che la stessa Corte di Cassazione, che pure ha, più volte, difeso le ragioni del fisco sull'argomento, ha posto, allo stesso tempo, dei limiti all'uso indiscriminato di tale strumento accertativo, salvaguardando il diritto alla libertà d'iniziativa economica privata che, al di fuori da condotte illecite, rappresenta una risorsa per la collettività.

Il dibattito giurisprudenziale sul punto dimostra, dunque, quanto sia ancora incerto lo scenario in materia, in attesa che il legislatore faccia definitivamente chiarezza.

ACCERTAMENTO – Interpello disapplicativo ex art. 37bis, comma 8, del d.p.r. n. 600 del 1973 – Disciplina delle società non operative – Applicazione – Istanza interpello disapplicativo – Rigetto – Impugnazione – Accertamento fondato sul provvedimento di rigetto impugnato – Illegittimità.

Comm. Trib. Prov. Lecce Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: Quarta). Sent. n. 462 del 18 dicembre 2012.

È illegittimo l'avviso di accertamento che ridetermina il reddito d'impresa ai sensi dell'art. 30 della legge n. 729 del 1994, riguardante la disciplina del reddito delle società non operative, basandosi esclusivamente sul provvedimento di rigetto dell'interpello disapplicativo presentato dal contribuente e dallo stesso impugnato con esito favorevole in assenza dei presupposti per affermare l'esistenza di una società di comodo. Pertanto, spetta in ogni caso al giudice di merito la valutazione circa le prove offerte dal ricorrente sulla impossibilità di conseguire i redditi correlati all'oggetto sociale dichiarato dall'impresa.

ACCERTAMENTO – Divieto di prova testimoniale – Dichiarazioni di terzi acquisite dai verificatori – Natura.

IDEM – Dichiarazioni di terzi acquisite dai verificatori in assenza di contraddittorio con il contribuente – Legittimità – Sussiste – Dichiarazioni di terzi prodotte in giudizio dal contribuente – Legittimità – Sussiste.

IDEM – Analitico/induttivo – Presunzioni gravi, precise e concordanti – Necessità – Sussiste.

Comm.Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Finocchi Leccisi – Relatore: Sfrecola). Sent. n. 95 del 30 settembre 2013.

Nonostante il divieto di prova testimoniale, nel processo tributario le dichiarazioni di terzi acquisite dai verificatori e trasfuse nel processo verbale di constatazione hanno valore indiziario e, ricorrendo i caratteri di cui all'art. 2729 c.c., hanno natura di presunzioni semplici (nel caso di specie, il giudice ha ritenuto particolarmente qualificata la

dichiarazione del sanitario del mattatoio in ordine alla percentuale di resa della macellazione).

Non comporta alcuna violazione del diritto di difesa l'acquisizione di dichiarazioni di terzi, da parte degli organi incaricati della verifica, in assenza di contraddittorio con il contribuente, in quanto l'interessato può sempre contestare la veridicità di tali dichiarazioni e può introdurre, in sede processuale, dichiarazioni di terzi contrarie alle prime.

L'Amministrazione finanziaria può emettere un accertamento analitico-induttivo, in presenza di contabilità regolare, nell'ipotesi in cui le presunzioni semplici abbiano i requisiti della gravità, precisione e concordanza. Pertanto, è legittimo l'operato dell'ufficio che presuma l'esistenza di maggiori ricavi in quanto, a fronte di volumi di affari per milioni di euro, siano stati dichiarati redditi irrisori o perdite, presunzione che il contribuente può vincere offrendo la prova contraria dell'effettività dei risultati dichiarati¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 7707 del 2013 e 21813 del 2012.

ACCERTAMENTO – Dichiarazioni di terzi – Presunzione grave precisa e concordante – Elemento di convincimento del giudice tributario – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. 92, parte II, del 16 maggio 2013.

Le dichiarazioni di terzi raccolte dai verificatori ed inserite anche per riassunto nel processo verbale di constatazione recepito nell'avviso di accertamento, ancorché abbiano natura di mere informazioni, costituiscono fondamento di presunzione grave precisa e concordante e sono utilizzabili dal giudice quale elemento di convincimento se il contribuente non abbia proposto alcuna azione (civile o penale) nei confronti dei dichiaranti, limitandosi solo a disconoscere il contenuto delle dichiarazioni stesse¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 8037 del 2013, 21812 del 2012 e 20032 del 2011.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Processo verbale – Trasmissione dati e notizie acquisite dalla p.g. all’Amministrazione finanziaria – Previa autorizzazione dell’Autorità giudiziaria a tutela dell’indagato – Necessità – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. III (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 122 del 5 giugno 2013.

L’autorizzazione prescritta dall’art. 63 del d.p.r. n. 633 del 1972 per la trasmissione da parte della polizia giudiziaria agli uffici finanziari di documenti, dati e notizie acquisiti nell’ambito di un procedimento è posta a tutela della riservatezza delle indagini penali, non già dei soggetti coinvolti nel procedimento medesimo o di terzi. Pertanto, la sua mancanza, se può avere riflessi anche disciplinari a carico del trasgressore, non inficia l’efficacia probatoria dei dati trasmessi, né implica l’invalidità dell’atto impositivo adottato sulla scorta degli stessi. Deve pertanto escludersi “a fortiori” che tale invalidità possa derivare dall’eventuale incompetenza dell’organo inquirente che ha concesso l’autorizzazione, non essendo quest’ultima prevista al fine di filtrare ulteriormente l’acquisizione di elementi significativi a fini fiscali, ma solo per consentire una maggiore tutela degli interessi protetti dal segreto istruttorio¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 2916 del 2013.

ACCERTAMENTO – Prove acquisite in sede di procedimento penale dalla polizia giudiziaria – Utilizzabilità – Non coincidenza tra persona indagata e contribuente – Irrilevanza.

IDEM – Dichiarazioni di terzi – Acquisite in sede di procedimento penale dalla polizia giudiziaria – Utilizzabilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 71, parte I, del 28 marzo 2013.

I documenti e gli altri elementi di informazione acquisiti dalla polizia tributaria nell’esercizio dell’attività di polizia giudiziaria possono, ove non ne derivi pregiudizio alle esigenze interne al processo penale o previa autorizzazione dell’Autorità giudiziaria che abbia disponibilità funzionale di quei dati, essere impiegati ai fini dell’accertamento tri-

butario, a nulla rilevando l'eventuale mancata coincidenza tra persona indagata e contribuente nei cui confronti vengono utilizzati e l'eventuale natura non tributaria dell'illecito perseguito in sede penale.

Le dichiarazioni di terzi raccolte nell'ambito di un procedimento penale e richiamate nel processo verbale di constatazione, avendo natura di informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, sono pienamente utilizzabili quali elementi di prova costituenti parte integrante del materiale indiziario e probatorio che il giudice tributario è tenuto a valutare¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 20032 del 2011 e 16229 del 2010.

ACCERTAMENTO – Art. 32, commi 3 e 4, del d.p.r. n. 600 del 1973 – Operatività della preclusione – Espresso avvertimento – Necessità.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Dell'Atti – Relatore: Vigorita). Sent. n. 106 del 7 marzo 2013.

La preclusione all'esibizione successiva di documenti non prodotti in risposta ad un questionario non opera, qualora l'Amministrazione, discostandosi dal canone di lealtà, al quale deve essere improntato il suo comportamento, non abbia preventivamente avvertito il contribuente delle conseguenze collegate a tale inottemperanza¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 453 del 2013.

ACCERTAMENTO – Imposte sui redditi – Redditi di lavoro autonomo – Notula relativa ad una prestazione professionale – Presunzione di incasso delle relative somme – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. III (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Gianfreda). Sent. n. 33 del 20 febbraio 2013.

Il rinvenimento presso un professionista di una notula relativa ad una prestazione professionale costituisce presunzione di incasso dell'importo dalla stessa portato.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Onere probatorio a carico dell'Amministrazione

– Sussiste – Conseguente prova contraria da parte del contribuente – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 137 del 30 ottobre 2012.

Nell'ipotesi di fatture inesistenti, grava sull'Amministrazione finanziaria, in quanto attrice sostanziale del processo, l'onere di provare che le operazioni non sono mai state poste in essere. Tuttavia, se l'ufficio fornisce validi elementi a sostegno del fatto che le fatture siano state emesse per operazioni anche solo parzialmente fittizie, si sposta sul contribuente l'onere della prova¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 8478 del 2010 e 19823 del 2009.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Operazioni inesistenti – Elementi di prova.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Torricelli). Sent. n. 106 del 31 maggio 2012.

La sola circostanza che i soggetti emittenti le fatture non abbiano versato la relativa imposta sul valore aggiunto, pur ponendo “seri dubbi” sull'effettività delle operazioni, non costituisce da sola prova sufficiente per ritenerle fittizie.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Prova – Incombe sull'Amministrazione.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: Quarta). Sent. n. 217 dell'11 giugno 2013.

Nell'ipotesi di fatture che l'ufficio ritenga relative ad operazioni inesistenti, la relativa prova grava sulla stessa Amministrazione e deve basarsi su dati di fatto concreti e documentati, non su generiche presunzioni.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Omessa prova in ordine alla sussistenza di un accordo tra le parti – Responsabilità del cessionario – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Urbano – Relatore: Ventura). Sent. n. 58 del 10 maggio 2013.

La natura fittizia del cedente non comporta la responsabilità diretta del cessionario in mancanza della prova di un accordo criminoso tra i due soggetti. Ne consegue che il cessionario ha diritto alla detrazione di imposta se non sapeva o non poteva sapere di partecipare ad un'operazione fraudolenta¹.

¹ In senso conforme, anche Ctp Bari, Sent. n. 144 del 12 dicembre 2012 (Presidente: Caporizzi – Relatore: Savino).

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Operazioni oggettivamente inesistenti – Presupposto della detrazione – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Lancieri). Sent. n. 60 del 24 maggio 2012.

L'emissione della fattura, quale documento preordinato alla sottoposizione dell'operazione alla imposizione indiretta (iva) e diretta (sui redditi che essa concorre a determinare), non è rimessa alla facoltà ad libitum dell'impresa, ma deve avere una specifica ed immediata ragione, che coinvolga in maniera diretta il soggetto emittente e quello destinatario. Ne consegue che la conclamata fittizietà dell'operazione la rende "oggettivamente inesistente" a prescindere dal fatto che essa possa essere considerata anche "soggettivamente inesistente".

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Elementi presuntivi ma oggettivi – Inversione dell'onere della prova in capo al contribuente.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 92, parte III, del 16 maggio 2013.

In tema di fatture per operazioni inesistenti, qualora l'Amministrazione fornisca elementi anche semplicemente presuntivi, purché oggettivi, è onere del contribuente che rivendichi la legittimità della deduzione degli esborsi fatturati e quella della detrazione dell'iva correlativamente indicata, fornire la prova della effettiva esistenza delle operazioni¹.

¹ In senso conforme, Comm. trib. reg. Puglia, Sez. X, Sent. nn. 73 e 77 del 2013; Cass., Sez. trib., Sent. nn. 9108 del 2012 e 12802 del 2011.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Onere della prova – Incombe sull’Amministrazione finanziaria – Presunzioni gravi precise e concordanti – Sufficienza – Dichiarazioni dei terzi – Idoneità a supportare la presunzione – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente: Buccino – Relatore: Zoppo). Sent. n. 55 del 25 febbraio 2013.

L’onere della prova in tema di fatture per operazioni inesistenti incombe sull’Amministrazione e può essere assolto anche mediante presunzioni, purché le stesse siano gravi, precise e concordanti, potendo anche derivare dalle dichiarazioni di terzi soggetti raccolte in sede di verifica.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Operazioni inesistenti – Prova documentale dei pagamenti – Prova contraria – Necessità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Sasso). Sent. n. 323 del 12 dicembre 2012.

In presenza di pagamenti documentati non è possibile affermare l’inesistenza di una operazione, occorrendo a tal fine prova certa ed inequivocabile del carattere fittizio degli stessi pagamenti.

ACCERTAMENTO – Presunzione di distribuzione degli utili ai soci di società a ristretta base sociale – Definitività dell’accertamento notificato alla società – Necessità – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Dell’Atti – Relatore: Vigorita). Sent. n. 355, parte II, dell’8 ottobre 2013.

La presunzione di distribuzione degli utili ai soci della società a ristretta base sociale opera validamente quando sia accertata, anche se non a titolo definitivo, a carico della società medesima, la sussistenza di ricavi non contabilizzati ed accertata la ristretta base sociale. La ratio di tale convincimento riposa sulla constatazione per cui deve ritenersi presupposto legittimo di presunzione di distribuzione ai soci il fatto che si ritenga acclarata la esistenza di utili extrabilancio; nel

caso inverso, vale a dire qualora si procedesse nei confronti del socio solo in seguito alla acquisita definitività dell'avviso di accertamento nei confronti della società, si rischierebbe, da un lato, di frustrare l'attività dell'Amministrazione finanziaria per decadenza dai termini per l'azione di recupero e, dall'altro lato, di accertare maggiori redditi nei confronti della società senza, tuttavia, che abbiano valenza rispetto al socio¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 29605 e 15334 del 2013.

ACCERTAMENTO – Società di capitali a ristretta base azionaria – Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci – Legittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 71, parte II, del 28 marzo 2013.

Nel caso di società di capitali a ristretta base sociale e familiare deve ritenersi legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, stante la complicità che normalmente avvince i membri di una ristretta compagine.

Nota del dott. Angelo Apruzzi

La presunzione di attribuzione ai soci degli utili extrabilancio di società di capitali a ristretta base azionaria

In presenza di una società di capitali a ristretta base societaria, deve ritenersi legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, stante la complicità che ordinariamente avvince i membri di una compagine a base familiare. Questo è quanto ha statuito la Commissione tributaria regionale della Puglia nella sentenza in commento, pronunciandosi in merito all'eccezione sollevata dai contribuenti che lamentavano l'errata applicazione dell'art. 39 del d.p.r. n. 600 del 1973 con riferimento all'accertamento di maggiori utili di partecipazione. I giudici regionali pugliesi, aderendo all'orientamento, sul punto, della Corte di Cassazione, hanno ritenuto ragionevole ammettere che la ristretta base societaria di una società di capitali possa costituire indizio *ex se*, sufficiente a sostenere una presunzione di conoscenza di atti e fatti da parte dei soci e, conseguentemente, l'attribuzione agli stessi dei maggiori utili accertati.

Nella giurisprudenza di legittimità si è stratificato un orientamento univo-

co secondo il quale, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di una ristretta compagine societaria e, in specie, in presenza di vincoli familiari, non può considerarsi illogica la presunzione semplice di distribuzione degli utili extracontabili ai soci¹. La predetta “costruzione” affonda le proprie “fondamenta” esclusivamente nella giurisprudenza, in assenza di una espressa previsione normativa nel nostro ordinamento tributario. Si assiste all’applicazione in via endoprocedimentale della trasparenza fiscale nei confronti dei soci di società di capitali, con un effetto di tassazione automatica del maggior reddito accertato in capo alla loro partecipata. Al riguardo, la sezione tributaria della Cassazione, nella sent. 15 febbraio 2008, n. 3896, ha osservato che *“in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria ovvero a base familiare, pur non sussistendo a differenza di una società di persone una presunzione legale di distribuzione degli utili ai soci, non può considerarsi illogica – tenuto conto della complicità che normalmente avvince un gruppo così composto – la presunzione (semplice) di distribuzione degli utili extracontabili ai soci”*. Secondo il ragionamento inferenziale della Cassazione, ai fini dell’imposizione di un reddito derivante da partecipazione in società di capitali, la formale deliberazione di distribuzione degli utili può essere superata, in caso di ristretta base proprietaria, in quanto si ritiene che questa circostanza soddisfi i requisiti di gravità, precisione e concordanza disposti dall’art. 2729 del cod. civ. ai fini della validità di un ragionamento di tipo presuntivo.

La Cassazione ritiene che l’imponibilità degli utili extrabilancio di società di capitali a ristretta base azionaria si origini dal particolare dato quantitativo consistente nella ridotta compagine sociale. Secondo i supremi giudici è un dato di comune esperienza che una società di capitali a ristretta compagine sociale, o familiare, sia caratterizzata da un vincolo di solidarietà tale per cui, in caso di esistenza di utili ovvero proventi occulti, questi vengano ripartiti tra tutti i soci. Pertanto, nelle società a ristretta base sociale, l’esiguità del numero dei soci è indice del fatto che, tra i soggetti che costituiscono la compagine sociale, si realizzi un rapporto di “complicità” che manca invece nelle società ad azionariato diffuso. Il dato quantitativo (l’esiguo numero dei soci) si converte, quindi, nel dato qualitativo della maggiore conoscibilità degli affari societari (da ultimo può vedersi la sentenza della Cassazione n. 26428 del 2010). Da qui la presunzione che eventuali utili o proventi prodotti e

¹ *Ex multis*: Corte di Cassazione, Sentt. 19 aprile 2013, n. 9540; 6 ottobre 2010, n. 20721; 29 gennaio 2008, n. 1906.

accertati nei confronti delle società, e dalle stesse non contabilizzati, siano direttamente riconducibili ai soci e accertabili in capo ad essi.

I giudici di legittimità hanno altresì sostenuto che la presunzione di distribuzione ai soci di utili non contabilizzati non violi il divieto di *praesumptio de praesumpto*. Secondo la Suprema Corte il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, caratterizza la gestione sociale (tra le ultime pronunce può vedersi la n. 4911 del 27 febbraio 2013). Sul punto, sempre la Corte di Cassazione ha ulteriormente precisato che “*affinché tale presunzione possa operare occorre, pur sempre, sia che la ristretta base sociale e/o familiare – cioè il fatto noto alla base della presunzione – abbia formato oggetto di specifico accertamento probatorio ... sia che sussista un valido accertamento a carico della società in ordine (nel caso di specie) ai ricavi non contabilizzati, il quale costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi*” (principio espresso nella sent. 31 marzo 2011, n. 7418).

Nella sentenza in commento, la Commissione tributaria regionale di Bari, sussistendo tanto la ristretta base sociale, quanto il valido accertamento a carico della società² (in ordine ai ricavi non contabilizzati e al conseguente maggior utile), ha condiviso l'applicazione della presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili.

Essendo la presunzione di distribuzione di utili extracontabili una presunzione di tipo semplice, è possibile per il contribuente dare di essa prova contraria, mettendo in luce le contraddizioni del ragionamento inferenziale dell'ufficio impositore. Trattasi tuttavia di una prova tutt'altro che agevole. Sarebbe dunque opportuno che la pretesa complicità della compagine sociale sia dimostrata in concreto, caso per caso. La comunione di intenti e di azioni fra i soci delle società a ristretta base azionaria o familiare può anche non verificarsi nel caso concreto, essendo frequente l'ipotesi inversa: i soci si trovano sovente divisi da rivalità finalizzate al controllo dell'impresa. A quest'ultimo riguardo, non è raro il caso di soci di minoranza estranei alla compagine amministrativa. È possibile inoltre ipotizzare che gli utili siano stati appannaggio esclusivo degli amministratori o, addirittura, di soggetti estranei, o che

² In questo senso, si veda anche la Ctp di Brindisi, sent. n. 355 dell'8 ottobre 2013, nella quale il collegio giudicante ha statuito che la presunzione di distribuzione degli utili ai soci delle società a ristretta base sociale operi validamente qualora sia accertata, anche se non a titolo definitivo, a carico della società medesima, la sussistenza di ricavi non contabilizzati unitamente alla ristretta base sociale.

gli utili medesimi siano stati accantonati o reinvestiti³, ovvero che tali utili si trovino ancora nelle casse sociali pur non risultando in bilancio.

In relazione al ragionamento inferenziale degli uffici impositori, meritano altresì attenzione le considerazioni contenute in alcune sentenze della giurisprudenza di merito (si vedano, tra le altre, la Ctr di Bari, sent. n. 19 del 17 aprile 2012 e la Ctr di Firenze, sent. n. 144 del 23 novembre 2012) nelle quali i Collegi giudicanti hanno sollevato delle eccezioni in ordine al mancato impiego, da parte dell’Agenzia delle entrate, dei suoi poteri di indagine in relazione alla verifica e al riscontro dell’effettiva percezione dei maggiori utili da parte dei soci. È stato condivisibilmente evidenziato che l’elemento della ristretta base societaria non possa assurgere a prova dell’avvenuta distribuzione di utili occulti ai soci, qualora non supportato da altri elementi idonei ad attribuire alla presunzione in parola i caratteri di gravità, precisione e concordanza *ex art. 2729 del cod. civ.*. Osserva, in particolare, la sent. 23 novembre 2012, cit., che *“stante il fondamentale principio di rilievo costituzionale che ancora l’obbligazione tributaria all’accertamento della effettiva capacità contributiva dei singoli soggetti, è pur sempre necessario, infatti, che l’imposizione tributaria si fondi su circostanze concrete e non già astratte o meramente ipotetiche e comunque non soltanto sull’unico elemento di presunzione addotto dall’ufficio, vale a dire la ristrettezza della base azionaria della società”*.

Alla prova contraria e alla verifica di possibili esimenti andrebbero quindi rivolte le principali attenzioni dell’ufficio e, conseguentemente, dei collegi giudicanti, all’interno di un’indagine sui rapporti che legano i soci e sulla loro eventuale complicità. L’applicazione acritica dell’equazione ristretta base proprietaria – complicità tra soci non costituisce, nel quadro così tratteggiato, elemento sufficiente a sostenere una rettifica dei redditi.

ACCERTAMENTO – Imposte dirette – Accertamento parziale – Presupposti.

IDEM – Indagini bancarie – Società di persone o di capitali a “ristretta base” – Conti correnti di soggetti terzi – Rapporti di tali soggetti con la società – Specifica autorizzazione – Necessità – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Lamorgese – Relatore: D’Antonio). Sent. n. 403 del 23 novembre 2012.

³ Si veda Corte di Cassazione, Sentt. 16 marzo 2007, n. 6248; 4 dicembre 2006, n. 25689; 18 maggio 2006, n. 11724.

Il c.d. accertamento parziale non preclude all'Amministrazione finanziaria di emettere ulteriori atti (ed anche ulteriori accertamenti parziali), senza l'obbligo di dimostrare la sussistenza di nuovi fatti sopravvenuti e, soprattutto, qualora da accessi, ispezioni, verifiche, segnalazioni, oppure dai dati in possesso all'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentano di stabilire l'esistenza di corrispettivi in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti.

I verificatori non necessitano di alcuna autorizzazione per accedere ai conti intestati a soggetti terzi rispetto ad una società sottoposta a verifica (sia essa di persone o di capitali a ristretta base), allorché gli stessi risultino legati alla medesima da particolari rapporti (cointeressenza, rappresentanza organica, ecc.), atteso che tali rapporti giustificano la presunzione di riferibilità dei conti e dei dati da essi desumibili alla società oggetto di indagine, indipendentemente dalla formale intestazione.

ACCERTAMENTO – Società fiduciaria – Soggettività passiva – Condizioni.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Fischetti – Relatore: Di Pastena). Sent. n. 432, parte II, del 19 giugno 2013.

La società fiduciaria si occupa di gestione e amministrazione dei valori affidati dal fiduciante, realizzando una separazione sostanziale fra proprietà, in capo a questo e intestazione o legittimazione, che resta in capo alla società fiduciaria, in base allo schema del mandato senza rappresentanza. Il rapporto fiduciario non rileva, pertanto, nei confronti dei terzi, sino a quando la società fiduciaria non partecipi direttamente alla costituzione del soggetto giuridico oggetto di accertamento, con la sottoscrizione delle relative quote di capitale. In questo caso la società fiduciaria è soggetto legittimato passivo a tutti gli effetti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

ACCERTAMENTO – Società cancellata dal registro delle imprese – Conseguenze.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Buquicchio – Relatore: Volpe). Sent. n. 110 del 28 giugno 2012.

Ai sensi dell'art. 2495 del c.c. (nel testo introdotto dall'art. 4 del

d.lgs. n. 6 del 2003, in vigore dall'1 gennaio 2004) la cancellazione dal registro delle imprese produce l'effetto costitutivo dell'estinzione irreversibile della società, anche in presenza di crediti insoddisfatti e di altri rapporti non ancora definiti. Ne consegue che non può essere svolta attività accertatrice nei confronti di una società cancellata dal registro delle imprese¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 22863 del 2011.

ACCERTAMENTO – Associazione – Personalità giuridica – Estinzione – Cessazione dell'attività – Insufficienza – Validità degli atti notificati.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. III (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 71 del 13 marzo 2013.

È legittimo l'accertamento notificato ad una associazione che, pur avendo cessato la propria attività, non sia stata ancora cancellata dal registro delle persone giuridiche istituito presso la prefettura.

ACCERTAMENTO – Studi di settore – Omessa attivazione del contraddittorio da parte dell'ufficio – Nullità – Sussiste.

IDEM – Scostamento pari al 2,4% – Gravi incongruenze – Non sussistono – Contabilità regolare – Assenza di altri elementi di riscontro agli studi di settore – Illegittimità dell'accertamento – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Durante – Relatore: Liuzzi). Sent. 22 del 18 febbraio 2013.

Se l'ufficio ritiene di assumere a base dell'accertamento le risultanze degli studi di settore deve, in ogni caso, promuovere il contraddittorio nel rispetto delle regole del giusto procedimento e del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente.

Nel caso di lieve scostamento (nella specie il 2,4%) non sussistono le "gravi incongruenze" tra ricavi dichiarati e ricavi accertabili in base agli studi di settore e l'avviso di accertamento redatto sulla base della sola incoerenza dell'indice di ricarico è illegittimo e deve essere annullato.

ACCERTAMENTO – Analitico – Induttivo – Studi di settore – Società di capitali – Scostamento fra i dati dichiarati e quelli accertati – Malattia dell’amministratore – Giustificazione – Non sussiste.

IDEM – Comportamento antieconomico – Contabilità formalmente regolare – Legittimità dell’accertamento – Sussiste – Inversione dell’onere della prova in capo al contribuente – Sussistenza.

IDEM – Invito dell’ufficio all’accertamento con adesione – Omesso riscontro – Indizio sfavorevole al contribuente – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. III (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 55 del 6 marzo 2013.

Ai fini dell’accertamento redatto avvalendosi degli studi di settore, non costituisce valida giustificazione dello scostamento da parte della società contribuente la malattia del suo amministratore, allorché non venga provato il collegamento eziologico con i minori ricavi.

La regola alla quale si ispira chiunque svolga una attività economica è quella di ridurre i costi, a parità di tutte le altre condizioni e, pertanto, in presenza di un comportamento che sfugga a questo parametro di buon senso ed in assenza di una diversa giustificazione razionale, è legittima la presunzione che la regolarità contabile sia soltanto apparente e che dietro di essa si celi una diversa realtà, con il conseguente onere di colui che ha posto in essere un comportamento antieconomico di fornire una giustificazione razionale della propria scelta. Ne consegue che è legittimo l’accertamento fondato sugli studi di settore, se dalla contabilità aziendale emergono operazioni antieconomiche, in quanto l’accertamento induttivo dei redditi può fondarsi sia sulla esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio dell’attività svolta, sia sugli studi di settore, nel quale ultimo caso l’ufficio non è tenuto a verificare tutti i dati richiesti per uno studio generale di settore, potendo basarsi anche su elementi ritenuti sintomatici per la ricostruzione del reddito¹.

Costituisce elemento indiziario sfavorevole al contribuente il fatto di non aver dato riscontro all’invito formale per un eventuale accertamento con adesione.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 19550 del 2012.

ACCERTAMENTO – Analitico-induttivo – Studi di settore – Scostamento – Incongruenza grave – Necessità.

IDEM – Studi di settore – Mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio preventivo – Legittimità dell’avviso di accertamento – Non sussiste – Preclusione all’attività difensiva in sede giurisdizionale – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 91 del 16 maggio 2013.

La presenza di una grave incongruenza tra i dati dichiarati e quelli determinati in base allo studio di settore, legittima al relativo accertamento.

Dalla mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio preventivo non deriva la legittimità dell’accertamento, non sussistendo preclusioni in ordine alla formulazione delle doglianze ed alla produzione di documenti da parte del contribuente in sede contenziosa.

ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Investimenti patrimoniali – Acquisto di un bene – Utilizzo del bene da parte di soggetti terzi – Prova del finanziamento da parte degli utilizzatori – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Petti – Relatore: Galantino). Sent. n. 88, parte I, del 30 aprile 2012.

Ai fini della ricostruzione sintetica del reddito, la circostanza dell’utilizzo di un bene da parte di persone diverse dal proprietario, non può ritenersi sintomatica di un finanziamento fatto dagli utilizzatori a colui che ne risulta acquirente.

ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Utilizzo di parametri standardizzati – Natura di presunzione semplice – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente: Papia – Relatore: Miccolis). Sent. n.146 del 10 maggio 2013.

Il redditometro è da annoverare tra le presunzioni semplici, per cui non si determina l’inversione dell’onere probatorio a carico del con-

tribuente. L'accertamento redditometrico ricade nella categoria dei c.d. accertamenti standardizzati e tende a determinare il reddito complessivo tramite elementi indicativi della capacità contributiva fissati nei decreti ministeriali con periodicità biennale. Ciò impone che l'ufficio debba adeguare la propria attività di accertamento alla reale situazione del contribuente. È, pertanto, regola generale valida per tutti gli accertamenti "standardizzati" il valutare l'esito del contraddittorio al fine di riscontrare la personalizzazione dei parametri astratti alla singola posizione del contribuente, onde assicurare una ragionevole concretezza dell'attività verificatrice rispetto ai requisiti di gravità, precisione e concordanza¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 23554 del 2012 e 13289 del 2011.

Nota del prof. Marco Greggi

La prova contraria nell'accertamento "redditometrico"

Con le sentenze in esame, la Commissione tributaria regionale pugliese e quella provinciale di Bari offrono un fondamentale contributo nel tentativo di bilanciare il potere accertativo di matrice sintetica a disposizione dell'Amministrazione finanziaria attraverso un suo contemperamento con le esigenze di tutela del contribuente ispirate a un pieno riconoscimento della necessità di assoggettare a imposta una capacità contributiva effettiva¹. La strada scelta, in entrambe le sentenze che qui si commentano, parrebbe quella di trovare un contrappeso alle presunzioni redditometriche di maggiore reddito posseduto mediante la possibilità di fornire un'adeguata prova contraria (forse con modalità ampie rispetto a quanto la giurisprudenza stessa abbia ammesso tradizionalmente) e al tempo stesso valutando la portata presuntiva della norma in esame (art. 38, comma 4 del d.p.r. n. 600 del 1973).

Dal punto di vista delle circostanze dei casi concreti, quelli in esame non si discostano sensibilmente da numerosi altri² che innescano l'accertamento sulla base del redditometro, prendendo le mosse dall'acquisto da parte del contribuente di un bene di particolare valore (nella specie un'imbarcazione) per la quale il ricorrente aveva peraltro chiesto un finanziamento a un fondo speciale provinciale in un caso, e l'acquisto di un'unità immobiliare nell'altro.

¹ In generale sul tema G. FRANSONI, *La determinazione dei tributi tra diritto e capacità economica individuale*, in *Dialoghi tributari*, 2009, pagg. 9 e seg.

² Ad esempio si veda Commissione tributaria provinciale di Padova, Sent. n. 718 del 16 marzo 2009.

Nel primo caso (quello trattato dalla Commissione regionale), il diniego del contributo a fondo perduto, unitamente all'acquisto in ogni caso del natan- te da parte del soggetto passivo, grazie a un contributo dei familiari (almeno a quanto emerge dal tenore delle difese poi confermate dai giudici di primo grado e di appello) aveva portato poi l'Amministrazione finanziaria ad inferire, proprio attraverso l'applicazione dello strumento de quo, un maggior reddito non dichiarato da parte del contribuente.

Il secondo caso non differiva sensibilmente da quello testé sintetizzato, nella misura in cui riguardava il mantenimento di una autovettura e di una abi- tazione secondaria (peraltro di modeste dimensioni) da parte di due coniugi con disponibilità reddituali apparentemente limitate (soprattutto quelle del marito, al quale l'avviso di accertamento era destinato), ed in ogni caso ina- deguate a poter sostenere, nell'opinione dell'Amministrazione, le spese che il mantenimento dei due cespiti comportava.

Si erano venute così a creare quelle situazioni che emergono sovente³ din- nanzi ad avvisi radicati sulla norma testé richiamata, con l'Amministrazione che da un lato argomenta a favore della presunzione relativa recata dall'ac- certamento (con il conseguente ribaltamento dell'onere della prova) e dall'al- tro il contribuente orientato non solo a sostenere che la presunzione impiega- ta sia semplice, e non relativa, ma anche come in verità quest'ultima non possa essere data se non anche attraverso strumenti di prova *lato sensu* atipica⁴ nell'ambito del processo tributario, come ad esempio le dichiarazioni rila- sciate da terzi in atto sostitutivo di notorietà⁵ e come tali fatte migrare nel- l'ambito del contenzioso fiscale.

Il valore aggiunto dei contributi giurisprudenziali in esame si sostanzia essenzialmente in due aspetti, a quali viene dedicato ampio spazio nelle moti- vazioni delle sentenze (in particolare quella riguardante l'acquisto dell'im- barcazione): si tratta, più precisamente, del valore probatorio ascrivibile allo strumento presuntivo in sé e per sé considerato da un lato, e dalla possibilità

³ Cass., Sez. trib., Sent. n. 10350 del 2003, che conclude in senso particolarmente punitivo per il contribuente nel senso che “*l'Amministrazione finanziaria resta dispensata da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti indicatori di capacità contributiva, gravando l'onere sul contribuente di dimostrare che il reddito presunto non esiste*”.

⁴ Cass., Sez. trib., Sent. n. 9876 del 2011. Più in generale si veda M. ANCONA, *Il sistema delle prove nel processo tributario*, in *Atti del seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni tributarie*, tenuto a Pescara il 26 ottobre 2012, pagg. 12 e 13.

⁵ R. SCHIAVOLIN, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1989, I, pagg. 550 e ss.; F. MOSCHETTI, *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, I, pagg. 5 e ss..

per il contribuente di fornire prova contraria rispetto a quanto argomentato dalla Agenzia delle entrate sulla base delle risultanze redditometriche.

La seconda delle due pronunce in esame, per converso, si concreta essenzialmente sull'attendibilità (attenuata) della prova redditometrica quando nell'applicazione dello strumento presuntivo non si tiene conto del contributo economico che al contribuente possa arrivare da altri membri del nucleo familiare⁶ del quale lo stesso fa parte.

Dal primo punto di vista, la Commissione non esita a qualificare il redditometro come una pura presunzione semplice ai fini della determinazione del maggior reddito imponibile.

Si tratta di un'affermazione che, per quanto *tranchant* nell'economia complessiva della decisione del caso, contribuisce anch'essa a segnare lo stato dell'arte di una lenta, progressiva e condivisibile evoluzione della giurisprudenza tributaria che, muovendo da posizioni per le quali il redditometro permetteva di ricostruire un reddito complessivo sintetico del contribuente con la forza di una presunzione relativa⁷, è arrivata a svincolare il libero convincimento del giudice dalle risultanze dello stesso. Seguendo questo percorso la migliore giurisprudenza ora ammette che la valenza ricostruttiva del reddito così effettuata possa ben essere messa in discussione dalle circostanze del caso concreto o dalla diversa opinione in merito del collegio giudicante per il quale, per lo specifico contribuente e in ossequio al principio di effettività della capacità contributiva, lo stesso metodo non possa essere considerato pienamente attendibile.

La giurisprudenza è passata così dal qualificare, seppure in modo ancora non del tutto unanime e consolidato, il redditometro come presunzione semplice⁸.

Anche nel secondo caso portato all'attenzione dei giudici è emerso come la specificità del caso concreto non potesse essere facilmente ricondotta alle presunzioni redditometriche⁹.

In questo senso, il riferimento alla cd. "famiglia fiscale" ha permesso alla Commissione tributaria provinciale di superare la presunzione accertativa con una logica così stringente che, nel nuovo modello di accertamento redditometrico in vigore dal corrente anno di imposta, la necessità di riportare la maggiore capacità contributiva al nucleo familiare complessivamente considerato

⁶ Cass., Sez. trib., Sent. n. 8 del 2009.

⁷ Cass., Sez. trib., Sent. n. 14367 del 2007.

⁸ Cass., Sez. trib., Sent. n. 23554 del 2012.

⁹ Il d.l. 78 del 2010 ha profondamente riscritto i commi 4 e seguenti del già ricordato art. 38 del d.p.r. 600 del 1973.

costituisce una ineluttabile *condicio sine qua non* per poter vedere i propri esiti confermati in Commissione tributaria: e tutto questo su espressa previsione della prassi in merito¹⁰.

Insomma, proprio in un momento storico in cui grandi aspettative di recupero di gettito d'imposta evaso sono riposte sullo strumento in questione, dalla giurisprudenza sembrano emergere dati che vanno in controtendenza, e sono orientati tutti a una destrutturazione dell'accertamento o quantomeno della sua potenzialità probatoria nei confronti del contribuente: quasi a voler ristabilire una sorta di *equality of arms* nell'attività di controllo che parrebbe da lungo tempo negletta da parte del legislatore.

Come si è indicato succintamente in precedenza, tale *trend* giurisprudenziale parrebbe magistralmente interpretato nella giurisprudenza in esame, attraverso i passaggi di cui si è dato conto, e vale a dire dalla necessità che il redditometro sia accompagnato da evidenze ulteriori (di un maggior reddito) e dalla possibilità per il contribuente di provare la sua effettiva capacità contributiva anche attraverso una surrettizia prova testimoniale, fatta migrare all'interno del processo tributario mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Si tratta però di un mutamento in chiave garantista che non lascia sorpreso l'interprete che, nell'affrontare il redditometro e il sistema delle presunzioni che reca con sé, abbia cura di tener traccia della trasformazione che nel corso del tempo ha subito lo strumento in questione, e la lenta quanto progressiva e apparentemente inarrestabile espansione dei suoi presupposti applicativi¹¹.

All'atto della sua introduzione nel sistema tributario italiano l'accertamento sintetico di matrice redditometrica era assistito da particolari cautele.

Era evidente al legislatore, e implicitamente alla stessa Amministrazione, che i risultati derivanti dall'applicazione di questo strumento non potevano essere caratterizzati da quel livello di attendibilità che pure (per assurdo, forse) l'Amministrazione finanziaria era pronta a riconoscere anche all'accertamento mediante studi di settore per quanto riguardava ricavi ottenuti da determinate categorie di contribuenti.

Insomma, è possibile sostenere che tradizionalmente la maggior valenza probatoria che il diritto vivente ha sempre attribuito al redditometro rispetto ad altri strumenti statistico-presuntivi risiedeva proprio nel fatto che la sua applicazione era tutto sommato ristretta a pochi, selezionati casi, nei quali la

¹⁰ Il richiamo al "nucleo familiare" del contribuente è ora formalizzato al comma 5 dell'articolo richiamato alla nota precedente.

¹¹ M. BASILAVECCHIA, *Problemi veri e falsi del nuovo redditometro*, in *Corr. trib.*, 2013, pagg. 2138 e seg.

sperequazione fra reddito dichiarato e tenore di vita mantenuto (ancorché evidenziato attraverso un panel di indici piuttosto ristretto) era talmente evidente da rendere difficilmente argomentabile una soluzione contraria.

Di qui l'inquadramento da parte della giurisprudenza e nel diritto vivente dell'accertamento su base dello strumento presuntivo in questione come una verifica le cui conclusioni erano fondate su un sistema di presunzioni *iuris tantum*, alle quali il giudice si sentiva vincolato, salva una difesa puntuale del contribuente "dal" redditometro piuttosto che "nel" redditometro.

Dal punto di vista formale la legge non ha mai espressamente individuato nella presunzione relativa quella caratterizzante l'accertamento in questione¹². Si è trattato piuttosto di una costante lettura giurisprudenziale in questo senso.

Non stupisce allora, come si è detto in precedenza, che una volta che il legislatore abbia progressivamente esteso la portata dello strumento, riducendo sia la durata del differenziale fra reddito dichiarato e reddito sintetico nei diversi periodi d'imposta, che lo *spread* fra il primo e il secondo, nel suo valore assoluto, dall'altro lato la giurisprudenza, e non solo quella che qui si commenta¹³, ha cominciato a fissare limiti più rigorosi all'attività accertativa, permettendo prove contrarie prima difficilmente decisive e depotenziando lo strumento nella sua globalità degradando la presunzione dal legale *iuris tantum* a semplice.

Insomma, con un ragionevole grado di approssimazione sembrerebbe che il redditometro sia destinato in un certo qual modo a percorrere la stessa strada dell'altro grande strumento su base statistico-presuntiva che l'ha preceduto, o almeno sul quale l'Amministrazione finanziaria ha intensivamente investito sino alla sua riconsiderazione da parte della giurisprudenza di legittimità: lo studio di settore.

Se questa pare essere la strada, se cioè davvero la giurisprudenza di merito in diverse regioni del paese pare muovere correttamente in questa direzione, del tutto originali sono poi gli strumenti e i percorsi logici e argomentativi per giungere a quel risultato.

La sentenza n. 88 della sezione distaccata di Foggia è apprezzabile perché pur decidendo in sede di rinvio dopo una statuizione della Suprema Corte che pareva chiudere in senso ostile al contribuente i termini della questione, ha avuto l'acutezza di mantenere le conclusioni alle quali altra sezione era giunta, osservando come il divieto di prova testimoniale all'interno del processo tributario ben può essere in parte superato attraverso il deposito in corso di

¹² Questo quantomeno fino alla formulazione del 2010 dello strumento in questione.

¹³ Si veda Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sent. del 23 agosto 2013, n. 176.

giudizi di dichiarazioni di terzi raccolte in sede stragiudiziale in atto sostitutivo di notorietà¹⁴.

Se tali dichiarazioni non possono chiaramente assurgere al livello di prova testimoniale per evidenti ragioni, dall'altro possono in ogni caso essere tenute in considerazione da parte del giudice, e fondare in senso diverso il suo convincimento, anche, per così dire, in deroga alle risultanze dal redditometro stesso.

Si è trattato a ben vedere, nel senso di quanto detto prima, di un caso di difesa “dal” redditometro.

La seconda sentenza pare invece riguardare una difesa “nel” redditometro, con il contribuente che vittoriosamente contesta le risultanze dello strumento applicato alla sua situazione personale senza che l'ufficio abbia preventivamente analizzato la capacità contributiva del nucleo familiare nel suo complesso.

Si tratta in verità di una conclusione, quella cui qui la Commissione tributaria provinciale di Bari giunge, in linea con altre prese di posizione della giurisprudenza tributaria e, come si è detto, persino della stessa Amministrazione finanziaria che ha sempre¹⁵ raccomandato agli uffici di tenere in considerazione il contributo che altri familiari potessero aver dato alla spesa rilevata attraverso la loro personale disponibilità economica.

Insomma anche in questo caso la soddisfazione della tesi del contribuente ha come conseguenza il fatto che le risultanze presuntive vengono ulteriormente relativizzate, e da ultimo sconfessate nella misura in cui si dà atto che non risulta possibile per via statistica ricostruire il reddito sintetico di un individuo quando quest'ultimo risulta inserito in una formazione sociale, come quella familiare, nella quale un ragionevole grado di osmosi economica è naturale, indipendentemente dal regime patrimoniale scelto dai coniugi.

Al di là delle circostanze dei casi concreti che caratterizzano entrambe le decisioni, e che sono di per sé destinate a giocare sempre un ruolo fondamentale delle decisioni prese dalle Commissioni in ragione della materia trattata, vi sono però in conclusione aspetti che emergono con particolare forza da quest'orientamento delle Commissioni pugliesi, e che di certo non può dirsi isolato nel panorama italiano.

Innanzitutto resta confermato il progressivo lavoro di erosione, di matrice prettamente giurisprudenziale, della prova redditometrica. Le Commissioni tributarie più attente alla valenza probatorio – presuntiva del meccanismo ap-

¹⁴ Oltre alla giurisprudenza di legittimità richiamata ampiamente in sentenza si veda anche, nel merito, Commissione tributaria regionale di Perugia 24 ottobre 2000, n. 546.

¹⁵ Si veda la Circ. min. 49/E del 9 agosto 2007.

plicato dall'Amministrazione finanziaria sono ben consapevoli di quel rapporto d'inversa proporzionalità che lo contraddistingue: a mano a mano cioè che la sua applicazione è resa possibile a un numero progressivamente più ampio di situazioni (e dunque non solo a quelle macroscopicamente irragionevoli e sintomatiche di manifesta evasione d'imposta da parte del contribuente) altrettanto simmetricamente ne viene depotenziata la natura di fonte di convincimento per i giudici stessi.

Dall'altro lato traspare in modo netto e incontrovertibile che il sistema delle prove che caratterizza il processo tributario sia ormai giunto a un punto tale da rendere non più procrastinabile una sua completa rivisitazione nel senso di una maggiore valorizzazione delle esigenze di effettiva tutela del contribuente.

In particolare, in questo senso il divieto di prova testimoniale segna ormai il passo nell'ambito del giudizio su un atto (ovvero su un rapporto, a seconda della teoria che fa propria¹⁶) che è sempre più sorretto da sistemi presuntivi e probatori di tipo statistico e probabilistico.

La previsione di una prova testimoniale o di una semi-prova come apparentemente sembra fare la Commissione tributaria regionale nel primo dei casi citati, valorizzando forse l'art. 116 del c.p.c. pare essere per ora un utile *escamotage* per garantire una effettiva parità delle armi nell'ambito del contenzioso in sede giurisdizionale.

In attesa di un intervento risolutore del legislatore, si tratta in fin dei conti dell'unico mezzo per rendere il processo tributario italiano più in linea con i principi eurounitari ed europei che sia la Corte di Giustizia che quella dei diritti dell'uomo di Strasburgo non cessano mai di evidenziare¹⁷.

ACCERTAMENTO – Violazioni tributarie costituenti reato – Raddoppio dei termini di decadenza – Presupposto – Onere della prova – Incombe sull'Amministrazione finanziaria.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Venneri). Sent. n. 68 dell'11 ottobre 2013.

Il presupposto per il raddoppio dei termini accertativi ex art. 57 del d.p.r. n. 633 del 1972 non è la Commissione di una violazione rilevan-

¹⁶ Si veda Corte Costituzionale, Ordinanza del 21 gennaio 2000, n. 18, con commento di P. RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *banca dati Fisconline*.

¹⁷ A. DI PIETRO, *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009, passim. A. GIOVANNINI, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, 2011, pagg. 271 e seg.

te ai fini penali, ma l'accertamento da parte del pubblico ufficiale di una notizia di reato che comporta l'obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria competente. L'onere di provare il presupposto dell'obbligo di denuncia è a carico dell'Amministrazione finanziaria.

ACCERTAMENTO – Violazioni tributarie costituenti reato – Raddoppio dei termini di decadenza – Sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia – Sufficienza.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Dell'Atti – Relatore: Vigorita). Sent. n. 355, parte I, dell'8 ottobre 2013.

L'art. 57 del d.p.r. n. 633 del 1972 consente il raddoppio dei termini nel presupposto dell'obbligo di denuncia penale, su iniziativa di un pubblico ufficiale e sussistendone obiettivamente gli elementi previsti dall'art. 331 c.p.p., a prescindere sia dal momento in cui tale obbligo sorge, sia dal suo materiale adempimento. Pertanto il raddoppio dei termini non presuppone categoricamente un accertamento penale definitivo sulla sussistenza del reato; di conseguenza, il mancato assolvimento dell'obbligo di denuncia può dare luogo a responsabilità personale del funzionario della P.a., ma non rappresenta un impedimento al raddoppio dei termini in sé. In tal senso, la valutazione del giudice tributario riguardo la sussistenza del reato ai fini dell'operatività dell'art. 331 c.p.p., consiste nel valutare, ora per allora (c.d. prognosi postuma), la ricorrenza dei presupposti richiesti dalla medesima disposizione, concentrando particolare attenzione sull'imparzialità di giudizio dell'Amministrazione finanziaria, onde riscontrare, nel caso contrario, l'impiego strumentale della norma in parola finalizzato unicamente ad ottenere un termine di accertamento maggiore¹.

¹ Corte costituzionale, Sent. n. 247 del 2011.

ACCERTAMENTO – Violazioni tributarie costituenti reato – Raddoppio dei termini di decadenza – Deposito della notizia di reato – Necessità – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. X (Presidente: Drago – Relatore: Sasso). Sent. n. 161, parte I, del 17 ottobre 2013.

Il mancato deposito in sede contenziosa, da parte dell'ufficio, della

denuncia di reato inviata alla competente Autorità giudiziaria, non determina la nullità dell'avviso di accertamento emesso usufruendo del raddoppio dei termini previsto dall'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006, poiché il giudice tributario è, comunque, tenuto a valutarne i presupposti, che possono, anche, desumersi dalla condotta processuale omisiva del ricorrente, che non abbia contestato i rilievi contenuti nell'atto impugnato.

ACCERTAMENTO – Violazioni tributarie costituenti reato – Raddoppio dei termini di decadenza – Denuncia all'autorità giudiziaria competente – Necessità.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Casaburi – Relatore: Gualtieri). Sent. n. 6 del 21 gennaio 2013.

In presenza di violazioni tributarie costituenti ipotesi di reato, l'ufficio non può limitarsi ad invocare il prolungamento dei termini di accertamento, ma deve tempestivamente ottemperare all'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria penale.

ACCERTAMENTO – Enti non commerciali – Termini – Sospensione – Applicabilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 63, parte II, del 24 maggio 2012.

La sospensione dei termini prevista dall'art. 1, comma 255, della legge n. 311 del 2004 a favore degli enti non commerciali operanti nelle aree svantaggiate, individuate dal regolamento CE n. 1260 del 1999, si applica unicamente al versamento dei tributi e non anche agli altri adempimenti fiscali, essendo norma speciale e non interpretabile estensivamente.

ACCERTAMENTO – Accertamento meramente sostitutivo di un precedente – Ammissibilità – Condizioni.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXII (Presidente: Ferrigni – Relatore: Palmisano). Sent. 23, parte II, del 19 febbraio 2013.

È legittimo l'avviso di accertamento emesso successivamente ad un

altro accertamento impugnato ed in un secondo momento annullato in via di autotutela, qualora il nuovo accertamento non sia integrativo o modificativo in aumento del precedente e a condizione che sia ancora pendente il termine decadenziale per l'esercizio del relativo potere.

ACCERTAMENTO – Avviso di accertamento – Art. 42 del d.p.r. n. 600 del 1972 – Sottoscrizione da parte del capo dell'ufficio o da soggetto delegato – Prova a carico dell'ufficio – Mancanza – Nullità dell'atto – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Buffa – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 254 del 4 giugno 2013.

L'art. 42 del d.p.r. n. 600 del 1973 prevede, a pena di nullità, la necessità della sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte del capo dell'ufficio o da parte di altro soggetto da lui delegato. Ne deriva che il solo possesso della qualifica di direttore tributario non abilita il funzionario alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio e, quindi, in caso di contestazione incombe all'Amministrazione dimostrare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega¹.

¹ Cass., Sez. trib., Ord. n. 17400 del 2012.

ACCERTAMENTO – Avviso di accertamento – Motivazione “per relationem” – Atto richiamato – Conoscibilità da parte del contribuente – Prova fornita dall'ufficio in giudizio – Legittimità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: Pugliese – Relatore: Perone). Sent. n. 58 del 26 giugno 2013.

L'avviso di accertamento che per la motivazione rinvii ad un altro atto, non allegato, né richiamato nel suo contenuto essenziale, è legittimo qualora l'ufficio fornisca in giudizio la prova della conoscenza da parte del contribuente dell'atto al quale si riferisce.

ACCERTAMENTO – Fondato su pvc della Dre – Legittimità dell'accertamento – Conseguo.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Solimando – Relatore: Bray). Sent. n. 125, parte I, del 13 novembre 2012.

*È legittimo l'avviso di accertamento basato su un pvc redatto dalla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, in quanto gli uffici finanziari, ai sensi degli art. 39, comma 2 e 41 bis, comma 1, del d.p.r. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, comma 3 e 5, del d.p.r. n. 633 del 1972, possono procedere alla rettifica delle dichiarazioni sulla base delle informazioni di cui siano comunque in possesso e dei dati e delle notizie comunque raccolti o conosciuti. Ne deriva che l'acquisizione irri-
tuale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica normativa in tale senso.*

ACCERTAMENTO – Avviso di accertamento – Motivazione – Carenza – Integrazione in sede contenziosa – Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV (Presidente: De Pascalis – Relatore: Cordella). Sent. n. 536, parte I, del 24 giugno 2013.

Non è possibile rimediare alla carenza di motivazione dell'avviso di accertamento, che concorre anche a delimitare la materia del contendere nel successivo ed eventuale giudizio, offrendo più dettagliati elementi in fatto ed in diritto nelle controdeduzioni depositate in sede contenziosa, in quanto il processo tributario è diretto ad accertare la legittimità e la fondatezza della pretesa tributaria sulla base dell'atto impugnato ed alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati ed entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente.

Nota dell'avv. Cosimo Angarano

Inammissibilità di sanatoria dei vizi di motivazione dell'atto impositivo nel corso di giudizio

La pronuncia in commento consolida il principio generale dell'obbligatorietà della motivazione degli atti tributari, il quale trova piena espressione nell'art. 7 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), offrendo nel contempo un pregevole spunto di riflessione e sicuro motivo di approfondimento sul tema dell'impossibilità per l'ente impositore di integrare una motivazione carente dell'atto durante la fase del processo.

Nel caso preso in esame, la Commissione tributaria provinciale di Lecce accoglie le doglianze del contribuente il quale lamentava nel ricorso l'assoluta mancanza di motivazione a base dell'avviso di accertamento catastale

emesso ai sensi dell'art. 1 comma 335 della legge n. 311 del 2004, con il quale l'Agenzia del territorio (ufficio di Lecce) aveva proceduto alla rideterminazione del classamento con attribuzione di nuova maggiore rendita di alcune unità immobiliari dallo stesso possedute nel comune di Lecce. Integrava la fattispecie quesita, altresì, la violazione dell'art. 61 del d.p.r. n. 1142 del 1949.

Il collegio giudicante ha ritenuto del tutto carente la motivazione dell'atto impositivo in quanto consistente in una mera elencazione di norme standardizzate ed astrattamente applicabili alla fattispecie accertata.

Evidenziano i giudici di prime cure che la motivazione dell'atto accertativo deve esplicitare l'enunciazione degli elementi probatori specifici in seno alla stessa in modo da consentire al contribuente anche il controllo sull'attività istruttoria e sulle modalità di formazione del convincimento dell'ufficio.

Invero, sottolinea la Commissione tributaria adita, non senza spunti di originalità, che è censurabile il tentativo della Amministrazione finanziaria di rimediare alle carente motivazione dell'avviso di accertamento integrando poi la stessa di ulteriori elementi durante la successiva fase processuale attraverso il deposito di memorie o controdeduzioni.

Al riguardo è il caso di ricordare che la motivazione è quella parte del provvedimento amministrativo che consente di conoscere le ragioni che hanno indotto la Pubblica amministrazione ad emanare un atto e a pronunciarsi in tal senso. La sua introduzione normativa intervenuta, nell'ambito del diritto amministrativo, con l'art. 3 della legge n. 241 del 1990 ha permesso di considerare la motivazione uno degli elementi essenziali del procedimento amministrativo improntato ad una concezione non più soltanto formale e generalizzata ma sostanziale e garantista.

Proprio sotto quest'ultimo profilo la sua funzione si riassume quindi non soltanto nella trasparenza e nella migliore interpretazione dell'atto amministrativo ma anche nel controllo giurisdizionale sulla sua legittimità a garanzia del diritto di difesa del cittadino – contribuente costituzionalmente previsto (art. 24 Cost.).

Ciò posto, non può che condividersi il profilo motivazionale della sentenza in commento nella parte in cui censura la motivazione dell'accertamento dell'ufficio il quale non fornisce in alcun modo le modalità di rilevazione di valori medi, né gli atti di trasferimento monitorati e rilevati né la metodologia e la bontà dei sistemi di rilevazione con evidente limitazione del diritto di difesa del contribuente.

In definitiva la mera indicazione *sic et simpliciter* della nuova classe attribuita agli immobili in sede di accertamento non è sufficiente a fornire elementi idonei a far comprendere il motivo dello specifico mutamento della stessa.

Né tale carenza motiva può essere sanata *ex post* in quanto, secondo i giu-

dici, finirebbe per porre l'Amministrazione finanziaria in una posizione di ingiustificato privilegio che consentirebbe a quest'ultima di "aggiustare il tiro" una volta proposte già le censure nella fase infraprocedimentale in sprezzo alle garanzie difensive del ricorrente.

La decisione dei giudici leccesi risulta peraltro, *in subiecta materia*, conforme all'orientamento prevalente della Suprema Corte di Cassazione richiamata nella sentenza dallo stesso collegio (cfr. *ex plurimis* Cass., Sent. nn. 9629 del 2012 e 15234 del 2001).

In conclusione, alla luce delle predette argomentazioni e dalla disamina delle posizioni giurisprudenziali prevalenti emerge in modo evidente l'illegittimità della integrazione postuma della motivazione dell'atto impositivo nella successiva fase del giudizio, posto che non solo il contribuente non ha la possibilità di introdurre nuovi motivi oltre quelli già contenuti nel ricorso introduttivo del giudizio, ma anche l'Amministrazione finanziaria non può integrare in sede processuale la motivazione, concorrendo quindi quest'ultima a delimitare la materia del contendere nel giudizio.

ACCERTAMENTO – Catasto – Rideterminazione del classamento ed attribuzione della nuova rendita catastale – Motivazione – Necessità – Contenuti.

IDEM – Rideterminazione del classamento ed attribuzione della nuova rendita catastale – Attribuzione indiscriminata a tutte le unità immobiliari comprese nelle microzone interessate di una classe di merito superiore rispetto a quella in precedenza attribuita – Illegittimità dell'avviso – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV (Presidente: De Pascalis – Relatore: Cordella). Sent. 536, parte II, del 24 giugno 2013.

In tema di estimo catastale non è sufficiente che l'avviso di accertamento riporti la mera indicazione della nuova classe e che richiami genericamente gli interventi dell'Amministrazione comunale diretti alla riqualificazione della viabilità interna e dell'arredo urbano della zona in cui ricade l'immobile del contribuente, ma è necessario che esso porti a conoscenza del contribuente le modalità di rilevazione dei valori medi, gli atti di trasferimento monitorati e rilevati, la metodologia, la bontà dei sistemi di rilevazione, la specifica menzione dei rapporti e del relativo scostamento. Infatti, la motivazione non può risolversi in una mera elencazione di norme astrattamente applicabili, ma impone di

procedere alla enunciazione degli elementi probatori specifici, in modo da consentire al contribuente anche il controllo sull'attività istruttoria e sulle modalità di formazione del convincimento dell'ufficio.

L'art. 61 del d.p.r. n. 1142 del 1949 impone la necessità di un confronto delle unità immobiliari da riclassare con le unità tipo, ai fini del collocamento nelle categorie e classi prestabilite per zone censuarie e sull'ufficio grava l'assolvimento del suddetto onere probatorio. Ne deriva che è illegittimo l'avviso di accertamento relativo alla rideterminazione del classamento ed alla attribuzione della nuova rendita catastale, qualora l'Agenzia si limiti ad attribuire indiscriminatamente a tutte le unità immobiliari comprese nelle microzone interessate una classe di merito superiore rispetto a quella in precedenza attribuita¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 9629 del 2012.

NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notificazione diretta mediante raccomandata con avviso di ricevimento – Disciplina – Necessità della relazione di notifica – Esclusione.

IDEM – Perfezionamento – Consegna del plico nel domicilio del destinatario – Avviso di ricevimento – Firma illeggibile – Irrilevanza – Validità della notifica – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Augenti).
Sent. n. 53 del 30 aprile 2013.

Gli avvisi e gli atti che per legge devono essere notificati al contribuente, possono, ex art. 14 della legge n. 890 del 1982, essere notificati direttamente dagli uffici finanziari e dagli enti impositori (senza l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario o del messo) mediante raccomandata con avviso di ricevimento. In tal caso alla spedizione dell'atto si applicano le disposizioni concernenti il servizio postale ordinario e non quelle previste dalla legge n. 890 del 1982, che attengono esclusivamente alla notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 c.p.c., con la conseguenza che per il perfezionamento della notificazione non dev'essere redatta alcuna relata di sull'avviso di ricevimento.

Per il perfezionamento della notificazione diretta mediante raccomandata con avviso di ricevimento, è sufficiente che il plico sia stato consegnato nel domicilio del destinatario, senz'altro adempimento da

parte dell'ufficiale postale e, qualora nell'avviso di ricevimento manchino le generalità della persona cui l'atto è stato consegnato e la relativa sottoscrizione risulti illeggibile, la consegna deve ritenersi ugualmente valida e effettuata a mani proprie del destinatario, fino a prova contraria fornita mediante querela di falso nei confronti della sottoscrizione¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 9111 e 270 del 2012, 11708 del 2011.

NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Destinatario irreperibile – Notifica ex art. 140 c.p.c. – Affissione dell'avviso di deposito al portone dell'edificio – Legittimità – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 77, parte II, del 22 aprile 2013.

È legittima l'affissione dell'avviso di deposito degli atti presso la casa comunale ex art. 140 c.p.c. al portone dell'edificio ove risiede il contribuente, esclusivamente nell'ipotesi in cui l'edificio si identifichi con l'abitazione del destinatario; in caso contrario, ove il portone sia quello dello stabile condominiale, l'affissione non assolve la funzione di portare a legale conoscenza del destinatario la pretesa tributaria.

NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notifica al contribuente a mezzo busta raccomandata – Presunzione di conoscenza ex art. 1335 c.c. – Configurabilità – Mancata conoscenza dell'atto per fatto non imputabile – Onere probatorio relativo – A carico del contribuente.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente Bottazzi – Relatore Aiello). Sent. n. 156 del 3 dicembre 2012.

La presunzione di conoscenza da parte del destinatario, posta dall'art. 1335 del codice civile, delle dichiarazioni dirette ad una determinata persona che siano giunte a destinazione, opera non solo per le dichiarazioni inerenti alla formazione del contratto ma, giusta la precisazione contenuta nell'art. 1324 del codice civile, anche per tutte le dichiarazioni recettizie, compreso anche l'avviso di accertamento. Ne consegue che una volta dimostrato che la raccomandata spedita dall'Amministrazione finanziaria è pervenuta al domicilio del contribuente,

te, incombe su quest'ultimo l'onere di provare di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di acquisire la conoscenza medesima e, quindi, l'onere di provare che nella busta della lettera raccomandata non era presente l'avviso di accertamento¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 10849 e 8649 del 2006.

NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Irreperibilità del destinatario – Affissione all'albo comunale dell'atto notificato – Mancata prova di consegna della raccomandata indicante l'affissione – Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: Rango). Sent. n. 136 del 19 ottobre 2012.

In tema di notificazione degli atti tributari, in caso d'irreperibilità del destinatario o di rifiuto di ricevere copia dell'atto, ai fini della validità del procedimento notificatorio è irrilevante la mancata prova di consegna della raccomandata indicante l'affissione dell'atto nell'albo comunale.

NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI GIUDIZIARI – Notifica a mezzo agenzia di recapito – Inesistenza – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente: Scimè – Relatore: Cesare). Sent. n. 109 del 12 aprile 2013.

La notificazione di ogni atto attinente procedure amministrative e/o giudiziarie, affidata ad un'agenzia privata di recapiti è da considerarsi giuridicamente inesistente.

La notificazione a mezzo posta degli atti suddetti, infatti, è valida solo se effettuata dai soggetti specificatamente abilitati a farla e con le formalità previste dalla legge n. 890 del 1982, che, nel garantire il risultato del ricevimento dell'atto da parte del destinatario ed attribuire certezza all'esito del procedimento di notificazione, costituiscono un'attribuzione esclusiva degli uffici postali ed i relativi adempimenti non possono formare oggetto di concessione ai privati ai sensi dell'art. 29 del d.p.r. n. 156 del 1973.

Pertanto, è da ritenersi inammissibile un ricorso spedito a mezzo poste private, per inesistenza giuridica della sua notificazione.

PROCESSO TRIBUTARIO

PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Cartella di pagamento – Titolo esecutivo estero – Giurisdizione italiana – Limiti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Petti – Relatore: Merra). Sent. n. 166 del 3 settembre 2012.

In tema di riscossione esattoriale mediante titolo esecutivo estero, le contestazioni rilevabili dal giudice tributario italiano sono solo quelle collegate alle irregolarità formali del procedimento di riscossione esercitata dall'Amministrazione italiana e non quelle riferibili all'attività dell'Amministrazione estera. Ne deriva che l'attività di riscossione non può essere sospesa a meno che l'autorità straniera o lo stesso contribuente non comunichino all'autorità italiana l'eventuale contestazione del credito.

PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Diniego di autotutela – Giurisdizione tributaria – Sussiste.

IDEM – Diniego di autotutela – Impugnabilità – Sindacato del giudice – Limitato alla legittimità del rifiuto.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Petti – Relatore: Merra). Sent. n. 113 del 4 giugno 2012.

Le controversie relative al rifiuto dell'Amministrazione di annullare in autotutela atti amministrativi sono devolute alla giurisdizione tributaria¹.

La posizione del contribuente rispetto ad un atto di autotutela è qualificabile come un interesse legittimo e non come un diritto soggettivo ed il sindacato del giudice deve essere limitato all'esame della legittimità del rifiuto stesso e non può coinvolgere valutazioni circa la fondatezza della pretesa del contribuente in relazione ad un atto amministrativo divenuto definitivo per mancata impugnazione².

¹ Cass., SS.UU., Sent. nn. 7388 del 2007.

² Cass., Sez. trib., Sent. n. 26313 del 2010.

PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Canone per l’installazione di impianti pubblicitari – Giurisdizione tributaria – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente: Buccino – Relatore: Zoppo). Sent. n. 61, parte I, del 4 marzo 2013.

Sussiste la giurisdizione tributaria per le controversie inerenti il canone di installazione dei mezzi pubblicitari, poiché lo stesso è inquadrabile fra le entrate di natura tributaria, costituendo una mera variante dell’imposta comunale sulla pubblicità¹.

¹ Corte Costituzionale, Sent. nn. 218 e 141 del 2009; Cass., Sez. trib., Sent. n. 23195 del 2009.

PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Controversia riguardante il contributo unificato – Giurisdizione tributaria – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. III (Presidente e relatore: D’Ascoli). Sent. n. 184, parte II, del 31 ottobre 2012.

La controversia relativa alla impugnazione dell’invito al pagamento del contributo unificato appartiene alla giurisdizione del giudice tributario, stante la natura tributaria dello stesso.

PROCESSO TRIBUTARIO – Corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Giardino – Relatore: Panico). Sent. n. 291, parte I, del 7 novembre 2012.

Non è da ritenersi violato il principio della corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato qualora il giudice, non interferendo nel potere dispositivo delle parti, non alteri alcuno degli elementi obiettivi di identificazione dell’azione (petitum e causa petendi), attribuendo o negando ad uno dei contendenti un bene diverso da quello richiesto e non compreso nell’ambito della domanda.

PROCESSO TRIBUTARIO – Poteri del giudice – Diniego di rimborso – Verifica delle somme dovute – Sussistenza – Eccezione di parte – Necessità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: Silvestrini – Relatore: De Francesco). Sent. n. 30, parte I, del 4 giugno 2012.

In tema di rimborso, il giudice deve condurre d'ufficio la verifica delle somme realmente rimborsabili, a prescindere dall'eventuale eccezione di parte.

PROCESSO TRIBUTARIO – Poteri del giudice – Natura del giudizio tributario – Annullamento-merito – Motivata rideterminazione della pretesa tributaria.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Moliterni). Sent. n. 19 del 15 febbraio 2013.

Il processo tributario ha carattere impugnatorio, esteso, tuttavia, al rapporto sostanziale (annullamento-merito). Ne deriva che il giudice tributario ha il potere di rideterminare la percentuale di ricarico stabilita dall'Amministrazione, di esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, ricondurla alla corretta misura entro i limiti della domanda di parte¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 7295 del 2012.

PROCESSO TRIBUTARIO – Poteri del giudice – Commutazione ad opera del giudice tributario delle sanzioni irrogate dall'ufficio con altre di natura previdenziale – Illegittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Giardino – Relatore: Leuci). Sent. n. 156 del 26 luglio 2012.

Nel confermare il provvedimento sanzionatorio emesso dall'Agenzia delle entrate per l'accertata violazione di norme concernenti gli obblighi di iscrizione nei libri obbligatori di lavoratori dipendenti, il giudice tributario non può commutare le sanzioni applicate dall'ufficio (art. 3, comma 3, legge n. 73 del 2002) con altre che siano proprie del sistema sanzionatorio previdenziale (nel caso di specie, quelle previste dagli artt. 3 e 10 della legge n. 877 del 1973).

PROCESSO TRIBUTARIO – Poteri istruttori – Mancato assolvimento dell’onere probatorio delle parti – Sostituzione del giudice – Esclusione.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. III (Presidente e relatore: D’Ascoli). Sent. n. 184, parte III, del 31 ottobre 2012.

Nessun potere istruttorio officioso, inquisitorio e/o acquisitivo può essere utilizzato dal giudice per acquisire documenti non prodotti dalla parte onerata, in quanto i poteri istruttori previsti dall’art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 non hanno la funzione di sopperire al mancato assolvimento dell’onere probatorio delle parti.

PROCESSO TRIBUTARIO – Prove – Consulenza di parte – Valore di mero indizio.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 91 del 3 ottobre 2012.

La perizia di parte, anche se giurata, non ha valore di prova, ma di mero indizio al pari di ogni documento proveniente da un terzo, il cui apprezzamento è affidato alla valutazione discrezionale del giudice¹.

¹ Cass., Sez. III, Sent. n. 9551 del 2009.

PROCESSO TRIBUTARIO – Prova – Dichiarazioni di terzi rese in sede extraprocessuale – Dichiarazioni sostitutive – Valore indiziaro – Differenza con la prova testimoniale.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Petti – Relatore: Galantino). Sent. n. 88, parte II, del 30 aprile 2012.

Nel processo tributario sono utilizzabili, sia da parte dell’ufficio che da parte del contribuente le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale e, quindi, anche le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà, in quanto le stesse – aventi valore indiziaro e dovendo essere valutate insieme ad altri elementi – sono sostanzialmente diverse dalla prova testimoniale, alla quale viene riconosciuta una efficacia probatoria superiore.

PROCESSO TRIBUTARIO – Prova – Mezzi di prova raccolti in altri giudizi – Utilizzabilità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXII (Presidente: Buquicchio – Relatore: Palmisano). Sent. n. 5, parte I, del 28 gennaio 2013.

In mancanza di espresso divieto di legge, il giudice tributario, al fine di trarne indizi o prove utili alla formazione del proprio convincimento, può utilizzare mezzi probatori raccolti in differenti giudizi anche tra altre parti (nella specie una perizia svolta in sede penale).

Nota dell'avv. Massimiliano Madio

Prove, mezzi di prova e principio dei “vasi comunicanti”

Nessuno dubita del fatto che il processo tributario, al pari degli altri processi ancorché abbiano ad oggetto materie diverse, si fonda sul principio del libero convincimento del giudice¹.

Al contempo è insindacabile che il d.lgs. n. 546 del 1992 non faccia espresso divieto dell'utilizzazione di mezzi di prova raccolti in altri e diversi giudizi, sicché, in definitiva, possa darsi attuazione al brocardo latino a mente del quale *ubi lex non dixit voluit*.

Tuttavia, queste premesse non conducono, a nostro avviso, ad un pacifico appiattimento sul principio di traslazione delle prove dal processo penale a quello tributario.

Ciò si argomenta pur in presenza degli ultimi arresti giurisprudenziali² che vanno proprio nel senso di consentire il fenomeno che abbiamo definito dei “vasi comunicanti”.

La critica verte tanto su quella che è la violazione della “difesa dei diritti del contribuente” quanto sull’ambito, assai più delimitato ma non meno importante, della violazione del principio di autonomia del processo tributario rispetto a quello penale (cd. *doppio binario*).

Partendo proprio da quest’ultimo aspetto, il problema fondamentale è da rinvenirsi nelle diverse dinamiche che sono alla base dei due diversi processi: in quello penale, la prova si forma durante il dibattimento, nel rispetto della logica dialettica; nel processo tributario, come noto, è sovrana la “prova documentale” da cui discende il divieto di assumere prove testimoniali (art. 7,

¹ F. BUETTO *Il libero convincimento del giudice nel processo tributario*, pubblicato il 29 giugno 2012 su www.ilcommercialistatelematico.com.

² Cass., Sez. trib., Sent. 7 febbraio 2013 n. 2916.

comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992), con la palese ed inevitabile limitazione del diritto di difesa.

Nel caso specifico, vero è che con la sentenza che qui si commenta la Commissione tributaria provinciale di Bari ha recepito un principio già statuito dalla Suprema Corte³, concedendo che un atto scritto (ovvero una perizia) del processo penale sia prodotto e valutato anche nell'ambito del processo tributario, tuttavia quello che fa riflettere è che questo precedente rischia di "inquinare" l'autonomia dei giudizi.

Si consideri infatti che nel processo penale la perizia, ancorché sia un atto scritto (e non anche un mero "documento"), diviene elemento di valutazione ai fini del giudizio esclusivamente dopo che il suo redattore (il perito) è stato sentito oralmente dopo aver prestato giuramento, di modo che la richiamata dinamica processuale del contraddittorio venga rispettata.

Orbene, le regole del processo tributario non ammettono la cd. *cross examination* e, quindi, ai giudici tributari è preclusa la facoltà di citare il perito per ascoltare la sua deposizione, fosse anche al solo fine di chiarire alcuni aspetti della perizia che potrebbero risultare nebulosi.

Rebus sic stantibus, la circostanza che una perizia redatta nel processo penale trovi ingresso nel processo tributario, quale elemento su cui il giudice può fondare le sue valutazioni, davvero non convince.

Ed ancora, definitivamente, il fenomeno della "trasmigrazione delle prove" assunte in sede penale nel processo tributario sembra poco coerente con il principio del "doppio binario" in ragione del quale si è postulato che i rapporti intercorrenti tra i due processi debbano restare autonomi.

³ Cass., Sent. n. 2904 del 2009 "secondo il consolidato orientamento di questa Corte, il giudice di secondo grado è libero di rinnovare (o meno) una perizia o di disporre una per la prima volta, rientrando tale facoltà nell'ambito del suo potere discrezionale. Parimenti, rientra nella sua discrezionalità utilizzare (o meno) anche una perizia raccolta in un diverso giudizio fra le stesse o altre parti in virtù del principio dell'unità della giurisdizione. L'eventuale provvedimento negativo non può essere peraltro censurato quando risulti che gli elementi di convincimento per disattendere la richiesta siano stati tratti dalle risultanze probatorie già acquisite e ritenute esaurienti dal giudice con valutazione immune da vizi logici e giuridici. Ma se ciò è vero, per contro, non è invece consentito al giudice del merito denegare l'ammissione della produzione di una relazione peritale, soltanto perché la relativa perizia sia stata disposta ed espletata in un altro giudizio. E ciò, in quanto il giudice di merito, in mancanza di qualsiasi divieto di legge, può utilizzare anche prove raccolte in un diverso giudizio fra le stesse o anche altre parti, come qualsiasi altra produzione delle parti stesse, al fine di trarne non solo semplici indizi o elementi di convincimento, ma anche di attribuire loro valore di prova esclusiva, il che vale anche per una perizia svolta in sede penale o una consulenza tecnica svolta in altre sedi civili, tanto più se essa sia stata predisposta in relazione ad un giudizio avente ad oggetto una situazione di fatto rilevante in entrambi i processi".

È utile, in tal senso, concludere rammentando quanto espressamente prevede l'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 laddove statuisce che “*il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione*”.

PROCESSO TRIBUTARIO – Prove – Sentenza penale irrevocabile – Valore di giudicato – Esclusione – Valore di prova – Autonomia valutazione da parte giudice tributario – Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Panico). Sent. n. 224 del 24 settembre 2012.

Nessuna autorità di cosa giudicata può attribuirsi, nel giudizio tributario, alla sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione (emessa per reati tributari), ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento, con la conseguenza che il giudice tributario, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve verificare la rilevanza della sentenza penale e del materiale probatorio raccolto nell'ambito del relativo giudizio.

PROCESSO TRIBUTARIO – Eccezione di cosa giudicata – Art. 2909 c.c. – Sentenza relativa a soggetti diversi dalle parti del processo – Infondatezza della eccezione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Ventura). Sent. n. 1, parte II, del 15 gennaio 2013.

Non può trovare accoglimento l'eccezione di giudicato qualora la sentenza invocata abbia riguardato lo stesso suolo edificatorio ma soggetti diversi rispetto alle parti del processo.

PROCESSO TRIBUTARIO – Sanzioni irrogate unitamente al tributo – Omessa formulazione di contestazioni in merito alle sanzioni – Definitività delle sanzioni – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Solimando – Relatore: Bray). Sent. n. 125, parte III, del 13 novembre 2012.

L'omessa formulazione di contestazione in merito alle sanzioni irrogate con un avviso di accertamento, non ne comporta la definitività, qualora il contribuente abbia impugnato l'atto nella sua interessezza.

PROCESSO TRIBUTARIO – Principio di non contestazione – Applicabilità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VI (Presidente: Dinapoli – Relatore: Coccioli). Sent. n. 38 del 9 maggio 2013.

La mancanza di rilievi, da parte del ricorrente, riguardo alle circostanze dedotte nell'atto impositivo, comporta l'applicazione, da parte del giudice, del "principio di non contestazione" previsto dall'art. 115 del c.p.c., in base al quale i fatti non contestati devono essere posti a fondamento della decisione.

PROCESSO TRIBUTARIO – Giudicato – Tributi periodici – Efficacia per più periodi – Presupposti – Incidenza sugli elementi costitutivi.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Romano – Relatore: Schilardi). Sent. n. 180 del 18 settembre 2012.

Il giudicato che si forma nel processo tributario non esaurisce i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio in esito al quale si è formato, possedendo, qualora l'atto non venga annullato per vizi formali o di motivazione, una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti. Perciò, l'esistenza di disposizioni che statuiscono, in particolare per i tributi periodici, l'autonomia dei periodi d'imposta, non impedisce che il giudicato relativo ad un periodo d'imposta faccia stato anche per gli altri, qualora vada ad incidere su elementi che siano rilevanti per più periodi d'imposta. Sono da considerarsi tali quegli elementi costitutivi della fattispecie a carattere permanente, in quanto entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi d'imposta¹.

¹ In senso conforme, Ctr Puglia, Sez. XXIV, Sent. 155 del 4 giugno 2013.

Nota dell'avv. Luigi Iacobellis

Giudicato esterno e ultrattività nei tributi periodici

La tematica dell'ultrattività del giudicato tributario continua a rappresentare oggetto di interesse nel dibattito dottrinario e giurisprudenziale. L'estensione degli effetti del giudicato a controversie afferenti allo stesso rapporto giuridico, principio di consolidata applicazione nel processo civile, ha trovato terreno fertile anche nel contenzioso tributario, con specifico riferimento ai processi concernenti i tributi periodici¹.

Le fattispecie a struttura aperta², infatti, si caratterizzano – in contrapposizione a quelle a struttura chiusa – per lo svilupparsi in un arco temporale definito “periodo d'imposta”, la cui obbligazione tributaria si reitera nel tempo, salvo un evento che modifichi o interrompa il debito d'imposta³. La periodicità della fattispecie tributaria non realizza un'unica obbligazione, indefinita nel tempo, caratterizzata da adempimenti ripartiti nei periodi d'imposta, bensì si sostanzia nella molteplicità di autonomi fasci obbligatori, indipendenti e svincolati tra loro⁴. Il principio di autonomia dei periodi d'imposta, così come innanzi definito, ha rappresentato per molti anni la principale moti-

¹ A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, 1948 secondo cui “*La fondamentale obbligazione di corrispondere all'ente pubblico una somma determinata a titolo d'imposta può essere continuativa o unica, secondo che il presupposto del tributo consista o in uno stato di fatto che si prolunga nel tempo o in un solo determinato avvenimento, donde la distinzione anche delle imposte, da questo punto di vista, in periodiche o istantanee*”.

² Tra gli studi condotti dal prof. NICOLA D'AMATI, la teoria delle fattispecie a struttura aperta e chiusa, alla stregua delle teorie di ACHILLE DONATO GIANNINI, è stata oggetto di specifica trattazione. In N. D'AMATI, *Sistema istituzionale del diritto tributario*, Cacucci, 2012, l'autore sostiene “*il diritto tributario conosce anche numerosi tributi, la cui fattispecie si sviluppa in modo continuativo: si tratta, in particolare, delle imposte periodiche, la cui costruzione costituisce il più alto sforzo dogmatico della dottrina tradizionale*”.

³ Tipiche fattispecie a struttura aperta sono l'irpef e l'ires, ancorate al periodo d'imposta di riferimento. Viceversa esempi di fattispecie a struttura chiusa sono l'imposta di registro e l'imposta di bollo.

⁴ In tal senso A.D. GIANNINI, cit., secondo cui “*l'obbligazione, una volta sorta ed accertata, si rinnova automaticamente di periodo in periodo fino a che non intervenga una denuncia del creditore o del debitore, che promuova un nuovo accertamento, per effetto del quale l'obbligazione stessa o cessa del tutto o subisce una modificazione. Ma questo riprodursi dell'obbligazione di periodo in periodo non deve indurre a ritenere che si tratti di una sola obbligazione, il cui adempimento sia ripartito nel tempo. Per ciascun periodo, invece, sorge una nuova obbligazione, cosicché, una volta determinato il periodo d'imposta, l'obbligazione periodica non si distingue più da quella istantanea, se non in questo che per essa perdura, entro i limiti sopra indicati, l'efficacia dell'accertamento compiuto per l'obbligazione iniziale, laddove per ciascuna obbligazione istantanea si richiede necessariamente un distinto accertamento*”.

vazione della negazione dell'ultrattività del giudicato tributario: sintomatica, in tal senso, la pronuncia a sezioni unite della Suprema Corte di Cassazione⁵ del 1962, seguita da numerose altre pronunce di merito e di legittimità⁶. A distanza di oltre quaranta anni⁷, le sezioni unite sono tornate sul tema, ribaltando il proprio orientamento con la sentenza n. 13916 del 2006⁸, oggetto di

⁵ Cass., SS.UU., Sent. n. 1873 del 1962, pubblicata in *Dir. prat. trib.*, 1962, II, con nota di C. MAGNANI, *In tema di ultrattività del giudicato tributario*.

⁶ Si vedano, tra tutte, Cass. n. 14714 del 2001 secondo cui *“Sembra, dunque, possibile affermare, in primissima approssimazione – ed a prescindere, quindi, in questa sede, ove non rileva immediatamente, dalla più ardua problematica, relativa alla immediata sovrapposibilità, nel processo tributario, degli schemi del processo civile classico – che, in siffatto processo, l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato” (art. 2909 cod. civ.) – quale “parametro” del giudizio di “contrarietà” al giudicato di una sentenza successiva pronunciata tra le stesse parti, ai sensi del combinato disposto degli artt. 64 comma 1 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 395 n. 5 cod. proc. civ. – non può che attenere allo specifico rapporto tributario, siccome dedotto in giudizio dalle parti; sicché, in tanto può configurarsi detta contrarietà, in quanto, o l'oggetto del secondo giudizio sia costituito dal medesimo rapporto tributario definito irrevocabilmente nel primo, ovvero in quest'ultimo sia stato definitivamente compiuto, dal giudice tributario, un accertamento radicalmente incompatibile con quello operato nel giudizio successivo”*; Cass., Sent. n. 2823 del 2005 secondo cui *“Come questa Suprema Corte ha avuto modo di evidenziare nel nostro sistema tributario “ogni anno fiscale mantiene la propria autonomia rispetto agli altri, e comporta la costituzione, tra contribuente e fisco, di un rapporto giuridico distinto rispetto a quelli relativi agli anni precedenti (o a quelli successivi)”*: ciò significa che quando *“questioni di fatto in tutto, o in parte, analoghe siano state affrontate per più anni, e separatamente (vale a dire con più sentenze, anche parallele, e non con un'unica pronuncia emessa al termine di un unico giudizio in cui siano confluiti più processi riuniti), in linea di principio nulla impedisce da un punto di vista strettamente logico giuridico che vengano adottate soluzioni difformi”*. Sicché *“l'unico rimedio per impedire la possibile emissione di pronunzie contrastanti relative ad anni diversi è costituito” proprio dalla riunione preventiva dei giudizi. In caso contrario ogni giudizio anche se relativo ai medesimi tributi, ma ad anni diversi, mantiene... la propria autonomia, e la soluzione data ad uno di essi non può comportare la formazione della cosa giudicata rispetto ai procedimenti relativi agli altri anni”*.

⁷ In realtà, prima della sentenza a sezioni unite del 2006, la Corte di Cassazione era già intervenuta sul tema a più riprese. Con la pronuncia n. 10280 del 2000, vengono richiamati numerosi precedenti giurisprudenziali: *“questa Corte ha in più occasioni statuito che quando due giudizi tra le stesse parti abbiano ad oggetto un medesimo rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento compiuto in merito ad una situazione giuridica o la risoluzione di una questione di fatto o di diritto incidente su un punto decisivo comune ad entrambe le cause o costituente indispensabile premessa logica della statuizione contenuta nella sentenza passata in giudicato “precludono l'esame del punto accertato e risolto” e questo “anche nel caso in cui il successivo giudizio ha delle finalità diverse da quelle che costituiscono lo scopo e il petitum del primo”*. E da tale orientamento, che risponde all'esigenza di evitare che tra le stesse parti questioni sostanzialmente identiche siano diversamente decise, non vi è motivo di discostarsi”.

⁸ Massimata in *Boll. Trib.*, 2006, nella formula *“Il giudicato tributario (salvo che il giudizio non si sia risolto nell'annullamento dell'atto per motivi formali o per vizi di motivazione)*

specifico richiamo nella motivazione delle sentenze della Commissione tributaria regionale per la Puglia in commento. Per la Suprema Corte nelle fattispecie a struttura aperta sarebbero ravvisabili questioni di fatto o di diritto che, cristallizzate nel giudicato, produrrebbero effetti vincolanti ultrannuali: in tal senso viene definita l'ultrattività o "effetto regolamentare" del giudicato. Se l'autonomia dei periodi d'imposta non rappresenta di per sé un ostacolo all'ammissibilità del giudicato esterno⁹, risulta necessario identificare quegli elementi che rappresentano requisiti indefettibili per l'operatività dell'ultrattività. L'effetto vincolante del precedente, infatti, deve essere circoscritto e limitato alla pendenza processuale successiva su una stessa questione, sullo stesso fatto oggetto di trattazione di una sentenza passata in giudicato¹⁰. In secondo luogo, i giudici di legittimità fanno perno sull'esclusivo riferimento a quegli elementi costitutivi della fattispecie a carattere tendenzialmente permanente¹¹ che la compongono per una pluralità di periodi di imposta. Il giudicato su tali elementi, costanti e pregiudiziali nella costituzione della stessa fattispecie tributaria oggetto dei singoli periodi d'imposta, dispiega una efficacia preclusiva nei giudizi relativi allo stesso tributo. Una negazione di tale assunto, di fatto, andrebbe a violare il principio di effettività della tutela, di

è dotato di una potenziale capacità espansiva in un altro giudizio tra le stesse parti, secondo regole non dissimili – nei limiti della «specificità tributaria» – da quelle che disciplinano l'efficacia del giudicato esterno nel processo civile, in quanto l'autonomia di ciascun periodo d'imposta non vale ad escludere che possano esistere elementi comuni a più periodi, il cui accertamento giudiziale, in relazione ad un periodo, possa fare stato, con forza di giudicato, nel giudizio in un periodo d'imposta diverso».

⁹ Nella disciplina delle imposte periodiche è pacifica la presenza di fatti a portata pluriennale: si vedano, a titolo esemplificativo, alcune componenti del reddito d'impresa quali l'ammortamento e il regime di variazione delle rimanenze. Per un approfondimento F. TESAURO, *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in Boll. Trib., 2006.

¹⁰ Come sostenuto da TESAURO, cit., *“l'effetto vincolante va invece escluso quando si presentano questioni analoghe, su fatti simili. È necessario distinguere il caso in cui un unico fatto produce effetti permanenti o effetti di durata pluriennale, dal caso in cui un fatto, un'attività, si svolge in modo continuativo o si ripete in più periodi”*.

¹¹ Come ad esempio le qualificazioni giuridiche (che individuano vere e proprie situazioni di fatto) “ente commerciale”, “ente non commerciale”, “soggetto residente”, “soggetto non residente”, “bene di interesse storico-artistico”, ecc. – assunte dal legislatore quali elementi “preliminari” per l'applicazione di una specifica disciplina tributaria e per la determinazione in concreto dell'obbligazione per una pluralità di periodi d'imposta (a valere, cioè, fino a quando quella qualificazione non sia venuta meno fattualmente – ad es. trasformazione dell'ente non commerciale in ente commerciale – o normativamente). A questa tipologia di “elementi preliminari”, possono essere ascritti anche la “categoria e la rendita catastale” e la “spettanza di una esenzione o agevolazione pluriennale”. Viceversa rappresentano elementi che non hanno caratteristica di durata e che comunque sono variabili da periodo a periodo, ad esempio, la capacità contributiva e le spese deducibili.

ragionevolezza e di economia processuale, ritrovandosi il contribuente a dover dimostrare in ogni singolo giudizio pendente elementi già accertanti e passati in giudicato in controversie afferenti a stessi tributi e fattispecie, su cui l'organo giudicante è stato già investito.

Pur condividendo tale impostazione, fatta pienamente propria nelle motivazioni delle sentenze in esame, di certo non può sottacersi che un siffatto approccio rischierebbe di generare una “cristallizzazione” delle vicende fiscali che ben potrebbero essersi modificate nel tempo. È necessario infatti distinguere elementi permanenti della fattispecie, suscettibili di generare l'ultrattività del giudicato, da elementi solo tendenzialmente permanenti, nei quali casi dovrebbe escludersi a priori il valore del precedente, da valutare *in itinere* attraverso l'accertamento processuale¹². In ogni caso il giudice tributario, anche qualora ravvisi l'esistenza di un giudicato esterno, dovrà infatti procedere alla verifica della permanenza di quei requisiti e situazioni nella controversia oggetto di trattazione¹³.

Sulla scorta di tali considerazioni, non appare adeguatamente motivata e conforme ai principi citati la sentenza della Commissione tributaria regionale n. 180 del 2012. La controversia, sorta per un avviso di accertamento irpeg e ilor relativo all'anno d'imposta 1996, nel quale si eccepiva ad una s.r.l. la irre-

¹² Come sostenuto da TESAURO, *cit.*, la “residenza anagrafica o fiscale, ad esempio, non è un effetto che deriva da un fatto ad efficacia permanente o ultrannuale. Chi acquista la residenza fiscale in un dato periodo d'imposta, non l'acquista per sempre... Un ente di cui si sia accertata la qualifica di ente commerciale o non commerciale per un dato anno, può mutare natura in un altro anno; perciò non si può attribuire effetto vincolante ultrannuale al giudicato relativo ad un dato anno”. Sul punto si veda anche G. INGRAO, *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006. Contra G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Giuffrè, 2001 secondo cui “tale valore condizionante non è esclusivo di questi elementi, bensì deve essere riconosciuto ad altri fatti: la qualifica di imprenditore (agricolo o commerciale), di ente non commerciale, di onlus, ecc. Gli esempi potrebbero moltiplicarsi considerevolmente per le sole imposte dirette e molti altri potrebbero farsi per le altre imposte periodiche. Il corollario di questa affermazione, allora, è che lì dove l'accertamento dell'esistenza della pretesa relativamente ad un determinato periodo d'imposta involga anche alcune delle qualificazioni sopra indicate, l'esigenza riscontrata per le agevolazioni pluriennali sarà ugualmente presente”.

¹³ Considerazioni distinte vanno operate sulle sentenze che decidono ricorsi contro atti con valore ultra annuale. L'accatastamento di un immobile con attribuzione di rendita, a differenza dell'avviso di accertamento di una imposta periodica, non è legato ad un singolo periodo d'imposta, ma è destinato a valere a tempo indeterminato, fino a che non mutano la situazione di fatto o i presupposti di diritto. Se un ricorso è accolto, la rendita catastale è eliminata per sempre; se il ricorso è respinto, non è il giudicato ad essere efficace per più anni, ma è l'atto catastale che, rimanendo in vita, conserva il suo valore temporalmente indeterminato. Così F. TESAURO, *Le sentenze del giudice tributario*, in G. GAFFURI e M. SCUFFI (coordinato da), *Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, Milano, 2009.

golare tenuta della contabilità e l'erronea deducibilità dei costi, veniva instaurata dal ricorrente che contestava in toto quanto dedotto dall'ufficio. In primo grado la Commissione tributaria provinciale, avvalendosi della perizia del ctu, accoglieva parzialmente il ricorso, determinando un maggiore imponibile ai fini ilor e confermando i costi non riconosciuti. L'ufficio proponeva appello avverso la sentenza mentre la ricorrente resisteva, riproponendo i motivi prodotti nel ricorso introduttivo e sostenendo l'ultrattività di una sentenza passata in giudicato relativa agli stessi tributi per il periodo d'imposta 1997, nella quale era stato ridotto considerevolmente il maggior imponibile accertato. La Commissione tributaria regionale, richiamando esplicitamente l'orientamento della Cassazione a sezioni unite espresso nel 2006, già analizzato nella presente trattazione, finisce con l'affermare sinteticamente e laconicamente che *"il contenzioso già concluso con sentenza passata in giudicato per analoga controversia 1997 tra le stesse parti vale anche per il 1996. La statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza con autorità di cosa giudicata, preclude il riesame degli stessi punti di diritto accertati e risolti"*. Il giudicato esterno, in realtà, non investendo quegli elementi che avevamo definito permanenti ha finito con il condizionare, nella scelta dei giudici, una controversia caratterizzata da un periodo d'imposta nel quale risultava indefettibile una disamina puntuale delle fattispecie dedotte in giudizio. Di certo i costi dedotti e l'irregolare tenuta della contabilità non assurgono ad elementi costitutivi della fattispecie, trovando nel periodo d'imposta di riferimento una nuova e diversa determinazione rappresentativa dell'andamento economico della società in quel preciso arco temporale fiscale analizzato. La Corte, qualora avesse voluto sostenere la tesi del ricorrente, ben avrebbe potuto richiamare la sentenza di primo grado, prescindendo dal giudicato esterno e non elevandolo ad unico elemento posto a motivazione della decisione, confermando invece l'accertamento operato in primo grado e basato sulla perizia della consulenza tecnica d'ufficio. Stesso iter logico-giuridico valga per l'altra sentenza della Commissione tributaria regionale citata, la n. 155 del 2013, riguardante l'avviso di accertamento irpef prodotto nei confronti del socio della società ricorrente nella sentenza n. 180 del 2012, per la quale è stato fatto ancora una volta un esplicito e conciso richiamo al giudicato esterno relativo alla fattispecie dedotta dell'annualità 1997 che rifletterebbe i propri effetti anche per il periodo d'imposta 2006.

PROCESSO TRIBUTARIO – Declaratoria di cessazione della materia del contendere – Valenza di giudicato – Esclusione.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXII (Presidente: Ferrigni – Relatore: Palmisano). Sent. n. 23, parte III, del 19 febbraio 2013.

La declaratoria di cessazione della materia del contendere con riguardo all'annullamento in via di autotutela di un avviso di accertamento non è idonea ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 12310 del 2007.

PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Attribuzione della rendita catastale a un manufatto – Litisconsorzio necessario tra il proprietario del suolo e il proprietario del manufatto – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Papia – Relatore: Sasso). Sent. n. 9, parte I, del 14 febbraio 2013.

Non costituisce un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra i proprietari di un suolo e del manufatto su di esso insistente l'attribuzione a quest'ultimo della rendita catastale. Pertanto, non vi è alcun obbligo di integrazione del contraddittorio nei confronti del primo in quanto questi non vanta alcun interesse nel procedimento, in considerazione del fatto che, in seguito alla dismissione del manufatto, al suolo tornerà ad essere attribuita la rendita dominicale e agraria.

PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Società estinta – Socio ed amministratore responsabili dei debiti – Legittimazione processuale – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Digirolamo). Sent. n. 72 del 24 ottobre 2012.

Il socio ed il legale rappresentante nonché liquidatore di una s.r.l. estinta non perdono la legittimazione processuale in relazione ai debiti della società, di cui siano responsabili ai sensi dell'art. 2495 comma 2 del c.c..

PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Trasferimento del diritto di riscossione – Natura – Successione particolare nel diritto controverso – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. III (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 19 del 23 gennaio 2013.

La revoca, intervenuta durante il processo, del contratto di concessione ad un gestore ed il trasferimento del diritto di riscossione ad altro soggetto, costituisce ipotesi di successione particolare nel diritto controverso (regolata dall'art. 111 del c.p.c.). Non integrando, pertanto, la fattispecie una causa di interruzione del processo, lo stesso prosegue tra le parti originarie e la costituzione del nuovo soggetto vale come atto di intervento del successore a titolo particolare.

PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Ufficio finanziario territorialmente incompetente – Inammissibilità del ricorso – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: Rango). Sent. n. 134 del 12 ottobre 2012.

L'incompetenza territoriale non determina l'inammissibilità del ricorso, posto che l'ufficio finanziario evocato in giudizio, in quanto appartenente al medesimo complesso dell'Agenzia delle entrate, ha l'onere di trasmettere la copia del ricorso notificatogli a quello territorialmente competente.

PROCESSO TRIBUTARIO – Difesa tecnica – Assenza del difensore di una delle parti in udienza – Pregiudizio del diritto di difesa – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente e relatore: Lorusso). Sent. n. 43 del 5 aprile 2013.

L'assenza del difensore (causale o voluta che sia) all'udienza di trattazione non pregiudica il diritto alla difesa.

PROCESSO TRIBUTARIO – Spese – Compensazione – Motivazione – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 81 del 19 luglio 2013

La statuizione del giudice che dispone la compensazione delle spese dev'essere congruamente motivata, onde riflettere il principio di causalità. Non è dunque sufficiente che la motivazione faccia riferimento esclusivo alla particolarità della fattispecie.

PROCESSO TRIBUTARIO – Spese del giudizio – Art. 15 del d.lgs. 546 del 1992 ed art. 92 del c.p.c. – Cessazione della materia del contendere – Principio della soccombenza virtuale – Applicabilità – Errore formale contenuto nell'atto impugnato – Compensazione delle spese – Arbitrarietà.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: Pugliese). Sent. n. 24 del 27 febbraio 2013.

La compensazione delle spese disposta nel provvedimento di cessata materia deve essere adeguatamente motivata. In caso di cessazione della materia del contendere il giudice deve comunque procedere ad una valutazione dell'esito virtuale della controversia con possibilità di accollare le spese alla parte virtualmente soccombente. (Nel caso di specie la declaratoria di cessazione della materia del contendere con compensazione delle spese conseguiva all'annullamento in autotutela da parte dell'ufficio di un atto affetto da errore formale).

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Diniego di autotutela – Impugnabilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 77, parte I, del 22 aprile 2013.

Non è esperibile un'autonoma tutela giurisdizionale contro il diniego di autotutela relativo ad un atto impositivo, sia perché l'attività di autotutela è discrezionale ed il suo esercizio non costituisce un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali non

*proposti, sia perché si introdurrebbe una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai divenuto definitivo*¹.

¹ Ctr Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 3 del 9 gennaio 2012 (Presidente: Ingusci – Relatore: Dima), in *Massimario della Commissioni tributarie della Puglia n. 1/2 del 2012*, pagg. 178 e ss., con nota del dott. W. Celentano. Inoltre, Cass., Sez. trib., Sent. nn. 10020 e 19740 del 2012.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Credito risultante dalla dichiarazione – Mancato rimborso – Natura di silenzio-rifiuto – Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. X (Presidente: Delia – Relatore: Miccolis). Sent. n. 95 del 9 maggio 2012.

Non costituisce silenzio-rifiuto autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, il mancato pagamento del credito chiesto a rimborso con la dichiarazione dei redditi, trattandosi di dichiarazione non liquidata (art. 36 bis del d.p.r. n. 600 del 1973) e, pertanto, di credito né certo, né liquido, né esigibile.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Interpello disapplicativo – Diniego – Impugnabilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: De Palma – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 75 del 7 ottobre 2013.

Il diniego di disapplicazione della norma antielusiva, richiesta con istanza di interpello disapplicativo ai sensi dell'art. 37 bis, comma 8, del d.p.r. n. 600 del 1973, non è un atto autonomamente impugnabile, sia perché non è specificatamente indicato nell'elenco dei provvedimenti impugnabili contenuto nell'art. 19 del d.lgs. 546 del 1992, sia perché la risposta resa ad una istanza di interpello non ha un contenuto di carattere impositivo tale da suscitare l'interesse immediato del destinatario ad insorgere giudizialmente contro di essa per evitare effetti lesivi della propria sfera giuridica.

Nota del dott.ri Marcello Chiorazzi e Francesco Abbaticchio¹

Il diniego opposto all'istanza di interpello disapplicativo non è atto autonomamente impugnabile

Con la sentenza in commento la Commissione tributaria regionale di Bari ha sovvertito un precedente orientamento reso dalla sezione staccata di Lecce della medesima Commissione (cfr. sentenza del 16 gennaio 2012, n. 1/XXII/12), nella quale era stato affermato che: “...*il diniego dell'istanza di disapplicazione della clausola antielusiva prevista per le società di comodo ha natura di atto amministrativo definitivo e recettizio, con immediata rilevanza esterna e rientra, pertanto, nel genus dei dinieghi di agevolazioni tributarie, come tali autonomamente impugnabili ai sensi dell'articolo 19, comma 1, lettera h, del d.lgs. n. 546 del 1992...*”.

La pronuncia dei giudici regionali baresi, in particolare, appare in linea con la più recente giurisprudenza emanata dalla Suprema Corte sul tema della non impugnabilità del diniego opposto dal direttore regionale dell'Agenzia delle entrate all'istanza di interpello disapplicativo².

1. Quadro normativo di riferimento. La disciplina fiscale delle società non operative, contenuta nell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, si propone l'obiettivo di contrastare l'utilizzo strumentale delle forme societarie al fine di usufruire di indebiti vantaggi fiscali ed eludere le obbligazioni tributarie.

I soggetti di cui all'articolo 30 si considerano “*non operativi*” quando non superano il c.d. “*test di operatività*” previsto dal comma 1 dell'articolo 30 citato e dichiarano ricavi inferiori a quelli che risultano applicando specifiche percentuali su alcuni beni patrimoniali posseduti.

L'articolo 30, comma 4 *bis*, della legge citata prevede che il contribuente può presentare un interpello per la disapplicazione delle disposizioni antielusive, secondo le modalità previste dall'articolo 37 *bis*, comma 8, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600. Il contribuente in seguito può adeguarsi al provvedimento di diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria, oppure può non

¹ Le opinioni degli Autori sono espresse a titolo personale e non rappresentano quelle dell'**Agenzia delle entrate**.

² Con la sentenza del 13 aprile 2012, n. 5843, la Corte di Cassazione ha statuito che il provvedimento con il quale il direttore regionale dell'Agenzia dichiara l'improcedibilità dell'istanza presentata ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del decreto ministeriale 19 giugno 1998, n. 259, per mancanza degli elementi minimi necessari alla valutazione del caso, è provvedimento sostanzialmente interlocutorio e, per ciò stesso, non impugnabile autonomamente. L'istanza del contribuente va considerata come non presentata.

conformarvisi; in tal caso, però, si esporrà al rischio di un successivo accertamento tributario.

Nella pratica quotidiana si è affermata la tesi per cui il provvedimento di rigetto dell'istanza presentata ai sensi dell'articolo 30, comma 4 *bis* della legge n. 724 del 1994, produce l'effetto di regolare immediatamente l'obbligazione tributaria del contribuente per cui – sebbene non espressamente contemplato tra gli atti autonomamente impugnabili di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 – si è formato il convincimento che il provvedimento emesso dal direttore regionale possa essere assimilato a un diniego di agevolazione fiscale.

2. Sintesi della controversia. Una società titolare dal 1998 di concessione regionale per lo sfruttamento delle acque minerali, ha presentato alla direzione regionale della Puglia l'istanza prevista dall'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 per l'anno d'imposta 2008.

Il direttore regionale ha rigettato l'istanza, ritenendo le circostanze addotte dalla società “*oggettivamente inidonee*” a ottenere la disapplicazione delle norme antieleusive.

Avverso quel provvedimento la società proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Bari; gli uffici legali della direzione regionale e della direzione provinciale di Bari si costituivano in giudizio per eccepire, innanzitutto, l'inammissibilità del ricorso in quanto proposto avverso un atto non autonomamente impugnabile.

I giudici provinciali, pur ritenendo ammissibile il ricorso, lo rigettavano nel merito. La società proponeva appello principale mentre gli uffici proponevano appelli incidentali (per insistere nell'eccezione di inammissibilità del ricorso di parte).

Gli uffici evidenziavano che il contribuente, alla luce del principio del *ne bis in idem*, avrebbe dovuto impugnare l'eventuale avviso di accertamento emesso a seguito del mancato adeguamento alle determinazioni contenute nel provvedimento di rigetto dell'istanza di disapplicazione.

La Commissione tributaria regionale di Bari, sezione quinta, con la sentenza in commento, ha risolto la fattispecie controversa dichiarando l'inammissibilità dell'appello principale della società sul presupposto che l'atto impugnato non è specificamente indicato nell'elenco dei provvedimenti impugnabili contenuto nell'articolo 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

I giudici regionali, inoltre, hanno affermato che la risposta resa a un'istanza di interpello non ha un contenuto di carattere impositivo tale da suscitare l'interesse immediato del destinatario a insurgere giudizialmente contro di essa per evitare effetti lesivi della propria sfera giuridica.

L'obbligatorietà dell'istanza di disapplicazione, a parere del collegio giudicante, non muta il carattere non vincolante del provvedimento di rigetto e, al contempo, non preclude all'istante la possibilità di dimostrare in un secondo momento la sussistenza delle condizioni che legittimano l'accesso al regime derogatorio.

3. Considerazioni generali. La posizione assunta dalla Commissione tributaria regionale con la sentenza in commento fa chiarezza sul tema della (dubbia) impugnabilità dinanzi al giudice tributario dei provvedimenti di rigetto emanati dal direttore regionale dell'Agenzia delle entrate in ordine alle istanze d'interpello disapplicativo formulate ai sensi dell'articolo 30, comma 4-*bis*, della legge n. 724 del 1994. L'articolo 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 contiene una elencazione tassativa degli atti avverso i quali è possibile presentare ricorso dinanzi alla Commissione tributaria. Il terzo comma dell'articolo citato, infatti, dispone che *“gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente”*.

Ebbene, in tale elencazione non è incluso il provvedimento con il quale il direttore regionale decide sull'istanza per la disapplicazione della normativa antielusiva³.

La risposta negativa all'interpello del contribuente, non contenendo una pretesa tributaria dettagliata, non può essere assimilata a un atto suscettibile d'impugnazione davanti al giudice tributario.

La tesi della non impugnabilità delle risposte all'interpello, peraltro, è coerente con la *ratio* sottesa alle varie tipologie dell'istituto in esame. Infatti, nel caso di interPELLI diretti ad ottenere la disapplicazione di disposizioni tributarie antielusive, la funzione perseguita dal legislatore è quella di consenti-

³ Con la sentenza dell'11 maggio 2012, n. 7344, la Corte di Cassazione ha statuito che *“L'elencazione degli atti impugnabili davanti al giudice tributario, di cui al d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, non esclude l'impugnabilità di atti non compresi in tale novero ma contenenti la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria (Cass. 8.10.2007, n. 21045). Va, al riguardo, operata una precisazione nel senso che l'elencazione degli “atti impugnabili”, contenuta nel d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19, tenuto conto dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge n. 448 del 2001, deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della P.a. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.), riconoscendo la impugnabilità davanti al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è “naturaliter” preordinato, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato”*.

re al contribuente di conoscere la valutazione dell'Agenzia circa l'assenza nel caso concreto degli effetti elusivi che la norma intende contrastare.

Di recente i contribuenti sostengono la tesi dell'impugnabilità del provvedimento direttoriale di rigetto sulla scorta della sentenza della Corte di Cassazione del 5 ottobre 2012, n. 17010, che ha superato il precedente orientamento espresso con la sentenza n. 8663 del 2011 per affermare la mera facoltà d'impugnazione dei provvedimenti emessi a seguito d'istanze di interpello.

Tale ultimo orientamento, tuttavia, non risolve la questione della impugnabilità o meno dei provvedimenti emessi dal direttore regionale in relazione alle istanze di disapplicazione della normativa antielusiva, sia perché non si ravvisa nel processo tributario la categoria degli atti "*facoltativamente*" impugnabili, sia perché la norma di chiusura contenuta nella lettera i) del primo comma dell'articolo 19 prevede che il ricorso può essere proposto avverso ogni altro atto "*per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità dinanzi alle Commissioni tributarie*".

Se si volesse aderire alla tesi della Suprema Corte, dunque, la facoltà di impugnare atti non inclusi nell'elencazione di cui all'articolo 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 dovrebbe essere ammessa soltanto in relazione a quegli atti che contengono una compiuta e definita pretesa tributaria, tra i quali non può essere annoverato il rigetto dell'istanza di disapplicazione della normativa antielusiva.

4. Inammissibilità del ricorso ex articolo 100 c.p.c.. In senso contrario al riconoscimento dell'impugnabilità del provvedimento direttoriale di rigetto dell'interpello proposto ai sensi dell'articolo 30, comma 4 *bis*, della legge n. 724 del 1994 v'è anche la considerazione che l'articolo 100 c.p.c. condiziona la proponibilità di una domanda giudiziale alla sussistenza di un concreto interesse ad agire. La giurisprudenza ha affermato che l'accertamento dell'interesse ad agire, inteso quale esigenza di provocare l'intervento degli organi giurisdizionali per conseguire la tutela di un diritto o di una situazione giuridica, deve compiersi con riguardo all'utilità del provvedimento giudiziale richiesto rispetto alla lesione denunciata.

Ai fini della questione in commento, dunque, non si ravvisa l'interesse del contribuente a ottenere la declaratoria d'illegittimità ovvero d'infondatezza dell'atto impugnato in quanto l'annullamento del provvedimento del direttore regionale non comporta un'autorizzazione preventiva a disapplicare le disposizioni dettate in tema di società non operative.

Per ottenere l'autorizzazione a disapplicare le norme tributarie antielusive, invece, è indispensabile acquisire il provvedimento del direttore regionale, che accerti la sussistenza di situazioni di oggettivo impedimento al conse-

guimento di componenti positive di reddito tali da superare il test di operatività. Manca, pertanto, nel caso di specie l'interesse a far annullare il provvedimento impugnato.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Impugnabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IX (Presidente: Volpe – Relatore: Bonadies). Sent. n. 27, parte I, del 5 aprile 2013.

Gli estratti di ruolo possono essere impugnati, indipendentemente dal tenore letterale dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, alla stregua del principio per cui è consentito adire il giudice tributario avverso tutti gli atti dell'ente impositore che, alla presenza delle corrette ragioni fattuali e giuridiche, sorreggono una specifica pretesa tributaria. Non è, pertanto, necessario che la medesima pretesa sia contenuta in uno degli atti formalmente previsti e dichiarati come espressamente impugnabili dall'anzidetta norma¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 6906 del 2013.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Rimborso parziale di ritenute – Natura di diniego – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente: Buccino – Relatore: Cataldo). Sent. n. 112, parte II, dell'11 ottobre 2012.

Il rimborso parziale delle ritenute è qualificabile come provvedimento di rigetto, sia pur implicito, della richiesta di rimborso, originariamente avanzata dal contribuente, in ordine all'importo non rimborsato. Ne consegue l'impugnabilità del provvedimento suddetto ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Invito al pagamento del contributo unificato – Art. 248 del t.u. n. 115 del 2002 – Impugnabilità dell'atto – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. III (Presidente e relatore: D'Ascoli). Sent. n. 184, parte IV, del 31 ottobre 2012.

Indipendentemente dalla denominazione usata e dalla mancata indicazione del termine e delle forme per l'impugnazione, l'invito al pagamento del contributo unificato, contenendo una richiesta perentoria e motivata di una ben individuata somma di denaro, con sanzioni ed interessi e con ammonimento che, in mancanza, si procederà a riscossione forzata è qualificabile come atto di accertamento o liquidazione e, pertanto, autonomamente impugnabile, in quanto suscettibile di arrecare una lesione diretta ed immediata alla posizione soggettiva del contribuente¹.

¹ Cass., Sez. trib. Sent. n. 7344 del 2012 e Cass., SS.UU., Sent. n. 11077 del 2007.

PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Invito al pagamento del contributo unificato – Impugnabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente e Relatore: Carabba). Sent. n 7, parte II, del 17 gennaio 2013.

Sono impugnabili tutti gli atti con i quali l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definitiva, anche qualora gli stessi non rivestano l'aspetto formale proprio di uno degli atti espressamente contemplati dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992¹.

¹ Si veda, sul tema, Cass., Sez. trib., Sent. nn. 17010 e 14373 del 2012; Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VIII (Presidente: Grillo – Relatore: Finocchi Leccisi), Sent. n. 182 del 16 ottobre 2013.

Nota del prof. Guglielmo Frasoni

Ancora in tema di atti impugnabili nel processo tributario

1. La riaffermazione, contenuta nella sentenza in commento, della legittimità di una lettura non tassativa dell'elenco degli atti impugnabili attesta il consolidarsi di un indirizzo che merita adesione se, e nei limiti in cui, sia correttamente inteso.

2. In primo luogo, la linea interpretativa seguita dalla Commissione tributaria provinciale e dai numerosi conformi precedenti anche della Corte Suprema di Cassazione, consente di liberarsi, nella determinazione degli atti impugnabili, di ogni approccio "nominalistico".

Detto altrimenti, l'impugnabilità dell'atto non dipende dalla sua denominazione formale, ma dal suo contenuto sostanziale.

Se la portata della decisione si limitasse a questo, essa affermerebbe un principio fin troppo ovvio. Invero, le implicazioni dell'indirizzo in esame sono assai più profonde.

3. Tuttavia, il superamento del pregiudizio nominalistico merita un'ulteriore riflessione.

A ben vedere, infatti, questo pregiudizio risulta condizionare anche coloro i quali, pur contestandolo, si pongono il problema della possibilità di impugnare, ad esempio, una "fattura" (è il caso delle controversie relative alla tta).

Questo tipo di dubbio (comunque esso venga poi in ultima analisi risolto) non ha ragione di porsi, perché il superamento del pregiudizio nominalistico presuppone, in primo luogo, la distinzione fra documento e atto.

L'oggetto dell'impugnazione è sempre un atto avente un determinato contenuto – genericamente (ma, come vedremo fra breve, non del tutto propriamente) individuato con l'espressione "*manifestazione di una pretesa*" – ancorché esso (contenuto) possa trovare espressione in un documento diversamente denominato e, finanche, normalmente deputato a rappresentare altri atti.

Questo è proprio il caso della "fattura", la quale (intesa comune documento) ben può essere il mezzo documentale attraverso il quale si assolve sia la generica funzione contabile prevista dagli usi commerciali, sia quella più specificamente prevista dalla disciplina propria dell'imposta sul valore aggiunto, sia, se del caso, la liquidazione di un determinato tributo.

4. Vi è, piuttosto, da aggiungere che questo approccio sostanziale implica che, fermo restando l'identità del documento, ove esso rappresenti più atti, sarà necessario che risultino rispettate le regole formali e procedurali previste per ciascuno di essi.

E così, restando sempre all'esempio appena fatto, la fattura emessa in materia di tta dovrà essere conforme ai requisiti di forma previsti per la fattura in senso stretto ai sensi dell'art. 21 del d.p.r. n. 633 del 1973 e, al tempo stesso e per la parte in cui documenta anche la liquidazione dell'imposta, rispettare le regole proprie di questo tipo di atti (con specifico riferimento, ad esempio, all'obbligo di una adeguata motivazione o all'indicazione dei termini e delle modalità per la proposizione del ricorso).

5. Una volta che si sia correttamente inteso in che senso l'atto deve essere correttamente riguardato sotto un profilo sostanziale, occorre a questo punto precisare "quale" sostanza deve essere presa in considerazione.

La formula usualmente adoperata in giurisprudenza è, solitamente, quella secondo cui si dovrebbe aver riguardo agli atti espressivi di una "pretesa". A questa formula si adegua anche la sentenza annotata.

Come si è detto, però, si tratta di una formula non del tutto corretta.

E questo perché l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non include solo atti espressivi di una pretesa.

Basta pensare agli atti relativi alle operazioni catastali o agli atti di diniego o revoca di agevolazioni i quali sono relativi a elementi della fattispecie del tributo che hanno certamente un'efficacia condizionante rispetto alla determinazione della "pretesa", ma non si risolvono direttamente in questa. La fissazione della rendita o la negazione della spettanza di un'agevolazione non conducono, cioè, necessariamente alla formulazione di una pretesa (l'immobile, per esempio, potrebbe essere esente in quanto abitazione principale ecc.).

Anche per gli atti della riscossione si deve parlare di pretesa in senso molto lato. Infatti, se l'atto della riscossione è stato emesso sulla base di un previo atto di accertamento o liquidazione del tributo, l'*an* e il *quantum* della pretesa risulteranno ormai non più suscettibili di una diversa determinazione per effetto della regola che vieta l'impugnazione per vizi diversi da quelli propri dell'atto impugnato (salvo il caso della mancata previa notifica del precedente atto impugnabile).

Ne consegue che, in questi casi, la lite non ha ad oggetto la pretesa in sé, ma il modo di essere della riscossione.

Infine, la lite che consegue al ricorso avverso il diniego tacito o espresso di rimborso non ha certamente a oggetto la "pretesa" dell'Amministrazione finanziaria.

6. Sembra, in realtà, più corretto affermare che l'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 – coerentemente con la sua funzione di limite interno alla giurisdizione tributaria – identifica una pluralità di tipologie di controversie ciascuna delle quali individuata per il tramite di uno specifico atto.

Ed è proprio da questa prospettiva che l'approccio sostanzialistico deve essere apprezzato.

6.1. Da un primo punto di vista, infatti, la corretta messa a fuoco delle varie tipologie di lite tributaria identificate, in via indiretta, dalle diverse categorie di atti impugnabili inclusi nell'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 serve per individuare quali sono gli atti "sostanzialmente" riconducibili alle predette categorie e, come tali, impugnabili ancorché non espressamente nominati dall'art. 19 medesimo.

Detto altrimenti, l'elemento comune che deve esistere fra un atto espressamente nominato e un altro atto, non specificamente contemplato dall'art. 19 ma comunque impugnabile, è dato dal fatto che entrambi devono riguardare un'analoga fase della disciplina attuativa dei tributi.

Come abbiamo in precedenza sostenuto¹ gli atti elencati dall'art. 19 indi-

¹ Si veda, in particolare, G. FRASONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 979-1012.

viduano alcune aree particolari (e, ovviamente, centrali) nella disciplina attuativa e, in specie:

a) innanzitutto, l'area delle azioni di accertamento negativo relative: a.1) alla determinazione dell'imponibile e/o dell'imposta dovuta (com'è per gli avvisi di accertamento, gli avvisi di liquidazione e, in alcune ipotesi, il ruolo d'imposta); a.2) all'irrogazione delle sanzioni nonché, infine, a.3) alle fissazione di un elemento della fattispecie tributaria normalmente idoneo a condizionare l'entità di una pluralità di obbligazioni tributarie, come è, appunto, nel caso degli atti relativi alle operazioni catastali e degli atti di diniego o revoca di agevolazioni o di rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

b) in secondo luogo, l'area delle azioni che attengono alla tutela nei confronti dell'attività di esecuzione coattiva del credito iniziata dall'ente impositore. All'interno di questa area si collocano, poi: b.1) le controversie relative alla fase propriamente esecutiva che trovano il loro punto di riferimento nel ruolo d'imposta, nelle ipotesi in cui non sia anche atto di determinazione del dovuto, nella cartella di pagamento e nell'avviso di mora (*rectius*, l'avviso di cui all'art. 50, comma secondo del d.p.r. n. 602 del 1973) e b.2) le controversie che attengono alle fasi cautelari (a favore dell'Agente della riscossione), rispetto alle quali vengono in rilievo gli atti che dispongono l'iscrizione di ipoteca e il fermo di beni mobili registrati;

c) infine, l'area delle azioni di rimborso, ossia di quelle rivolte a provocare una pronuncia di condanna dell'ente impositore alla restituzione dell'indebitato, alla quale vanno ascritti, oltre al diniego espresso di restituzione, anche gli atti che dispongono la sospensione del rimborso o pronunciano la compensazione del credito del privato con il suo debito per le sanzioni, quali previsti dall'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997; accanto a tali atti, seppure in modo del tutto improprio, vi è, poi, il diniego tacito di restituzione.

Solo gli atti riconducibili a una di tali aree può considerarsi "sostanzialmente" omologo a uno degli atti espressamente qualificati come impugnabili e può dunque essere ammissibilmente impugnato esso stesso in virtù della lettura estensiva dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ormai fatta propria dal prevalente indirizzo giurisprudenziale in cui si iscrive anche la sentenza in commento.

6.2. Questo approccio implica altresì che l'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non perde la sua funzione e, al tempo stesso e conseguentemente, la giurisdizione tributaria non può essere considerata in alcun modo esclusiva.

Secondo la migliore dottrina, infatti, l'art. 19 cit. individua un limite proprio della giurisdizione tributaria. Detto altrimenti, la delimitazione degli atti

impugnabili non serve solo a scandire le occasioni di accesso alla giustizia tributaria, ma assolve anche il compito di individuare le azioni effettivamente esperibili all'interno della materia delineata dall'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992. Le due disposizioni (artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992) concorrono infatti a delimitare la giurisdizione tributaria: la prima definendo il perimetro esterno della materia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario, la seconda ritagliando, all'interno di questo perimetro, un'area ulteriore costituita dalle azioni esperibili. Al di fuori di quelle azioni la tutela non è preclusa, ma è affidata ad altro giudice.

Il superamento della tassatività dell'elencazione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non significa abbandono di ogni delimitazione delle azioni esperibili nel processo tributario.

D'altra parte, che dinanzi al giudice tributario non possano proporsi tutte le azioni pur ricomprese astrattamente nella materia individuata dall'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 lo dimostra – oltre alla perdurante esclusione di alcune liti di riscossione successivamente alla emanazione del ruolo e alla costante giurisprudenza che esclude dalla giurisdizione tributaria le liti di risarcimento del danno – anche la recentissima attribuzione al giudice amministrativo delle liti sul recupero degli aiuti di stato illegittimamente concessi (ove abbiano natura fiscale) e la conseguente abrogazione dell'art. 47 *bis* del d.lgs. n. 546 del 1992.

7. A ben vedere, infatti, la tesi estrema che fa discendere dall'ampliamento della materia devoluta alle Commissioni tributarie la possibilità di esperire dinanzi a tale giudice ogni genere di azione, non ha un saldo fondamento logico.

Invero, se i giudici potevano conoscere solo di alcune liti quando la loro giurisdizione era limitata a taluni (ma in realtà ai più importanti) tributi, non è dato comprendere perché l'aggiunta di altri tributi possa, di per sé e in assenza di una specifica affermazione legislativa, dilatare anche il novero delle liti devolvibili ai giudici tributari e questo, finanche rispetto ai tributi che erano già ad essi previamente attribuiti, prima dell'allargamento della giurisdizione a “tutti i tributi di ogni genere e specie”. Se, prima, esisteva un limite per materia e un secondo limite relativo al tipo di azione, non è dato affermare che, l'ampliamento della materia abbia necessariamente determinato, poi, anche un rilassamento del limite relativo alla tipologia di azioni. E questo anche quando il limite della materia di estenda a “tutti i tributi di ogni genere e specie comunque denominati”.

8. Ferma restando l'osservazione che precede, non è dato nemmeno affermare che l'estensione dei limiti di giurisdizione previsti dall'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 è irrilevante rispetto all'impianto del processo tributario.

La controversia che ha formato oggetto del giudizio conclusosi con la sen-

tenza annotata ne è la migliore testimone. Essa ha visto, infatti, la partecipazione al processo – in veste di resistente – di una parte diversa da quelle disciplinate dall'art. 10 del d.lgs. n. 546 del 1992.

In effetti, se la giurisdizione è estesa a tutti i tributi non ha senso una norma che qualifica come parti del processo solo l'Agenzia e i Comuni.

È proprio l'art. 10 la disposizione che, oggi, deve ritenersi incompatibile con l'assetto del processo tributario.

PROCESSO TRIBUTARIO – Notificazione di atti – Riserva in favore di Poste Italiane s.p.a. – Sussistenza – Effetti – Notificazione a mezzo di posta raccomandata ad opera di un corriere privato – Data della notificazione – Riferimento alla (sola) data di ricezione da parte dell'Agenzia – Legittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Giardino – Relatore: Leuci). Sent. n. 125 del 23 maggio 2012.

Nel contenzioso tributario la notificazione degli atti processuali (ricorsi, impugnazioni) è riservata a Poste Italiane s.p.a. (d. lgs. n. 261 del 1999); ne deriva che, nel caso in cui il ricorrente abbia affidato la notificazione di tali atti ad un corriere, la raccomandata equivale ad una consegna manuale, onde la data, in ogni caso rilevante e decisiva ai fini del rispetto dei termini, è non già quella di spedizione bensì quella del ricevimento dell'atto da parte dell'Agenzia delle entrate.

PROCESSO TRIBUTARIO – Omessa indicazione delle modalità di proposizione del ricorso giurisdizionale – Nullità dell'atto – Non sussiste – Conseguenza – Rimessione in termini da parte del contribuente.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente e relatore: Carabba). Sent. n. 7, parte III, del 17 gennaio 2013.

La mancata indicazione delle modalità per proporre il ricorso giurisdizionale in seno ad un atto tributario non ne determina la nullità, ma comporta soltanto che il termine per proporre ricorso non decorre o, comunque, giustifica la remissione in termini da parte del contribuente per errore scusabile¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 14373 del 2010.

PROCESSO TRIBUTARIO – Proposizione del ricorso – Termini – Decorrenza dalla notificazione dell’atto impugnato – Necessità – Conoscenza dell’atto acquisita aliunde dal destinatario – Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Augenti).
Sent. n. 87 del 19 luglio 2013.

Nel processo tributario i termini per proporre ricorso decorrono esclusivamente dalla notificazione dell’atto impugnabile, con la conseguenza che in mancanza della notificazione l’interessato rimane sempre libero di contestare la pretesa dell’Amministrazione, senza che, al fine della decorrenza dei termini, abbiano alcun rilievo le notizie comunque acquisite dal contribuente. Ciò che conta è la conoscenza legale dell’atto, che può derivare solo dalla notificazione dell’atto stesso.

PROCESSO TRIBUTARIO – Tardiva costituzione di una parte – Produzione di documenti – Legittimità – Condizioni – Osservanza dei termini ex art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 74 del 14 settembre 2012.

Il rinvio ad altra data di trattazione del ricorso, richiesto dalla parte ricorrente per controdedurre rispetto alle argomentazioni della controparte tardivamente costituitasi nel giudizio, disposto dal giudice sull’accordo delle parti, produce l’effetto di rimettere in termini, rispetto alla produzione di documenti, la parte tardivamente costituitasi, dovendo peraltro osservarsi che la tardiva costituzione in giudizio di una parte non esclude che questa sia legittimata a produrre documenti e memorie, purché con l’osservanza (nei termini) del disposto dell’art. 32 del d. lgs. n. 546 del 1992.

PROCESSO TRIBUTARIO – Art. 32 d.lgs. 546 del 1992 – Memorie illustrative – Natura e funzione.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. IV (Presidente: Perna – Relatore: Vigorita). Sent. n. 216, parte I, del 22 agosto 2013.

Le memorie illustrative di cui all’art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992,

non possono essere strumentali all'ampliamento dei confini già tracciati in sede di costituzione. Esse possono soltanto precisare, sviluppare ed arricchire le conclusioni già formulate e, pertanto, non è ammissibile la proposizione di domande nuove e nuove eccezioni, non rilevabili d'ufficio.

PROCESSO TRIBUTARIO – Istanza di rimborso – Silenzio rifiuto – Successiva validazione da parte dell'ufficio – Omessa restituzione integrale della somma – Cessazione della materia del contendere – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Samarelli). Sent. n. 51, parte II, del 29 aprile 2013.

In presenza di istanza di rimborso, il cui importo, pur riconosciuto dall'ufficio dovuto al contribuente, non sia stato interamente erogato, non sussiste cessazione della materia del contendere, essendo a tal fine necessaria l'effettiva restituzione della somma richiesta e non la semplice validazione dell'istanza.

PROCESSO TRIBUTARIO – Conciliazione giudiziale – Perfezionamento – Tempestivo versamento dell'importo concordato o della prima rata dello stesso – Necessità – Omissione del versamento – Conseguenze.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 61 del 13 luglio 2012.

Il mancato versamento della prima rata dell'ammontare di imposta concordato in sede di conciliazione giudiziale ex art. 48 terzo comma del d.lgs. n. 546 del 1992 impedisce il perfezionamento della conciliazione stessa e determina, come diretta conseguenza, la reviviscenza dell'originaria pretesa tributaria come definita dall'ufficio con l'avviso di accertamento, legittimando la conseguente iscrizione a ruolo, ai sensi dello stesso art. 48 comma 3 bis e l'emissione della relativa cartella di pagamento.

PROCESSO TRIBUTARIO – Sospensione in appello degli effetti della sentenza di primo grado – Applicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Ventura). Ordinanza n. 40 del 24 ottobre 2012.

L'istituto della inibitoria, di cui all'art. 373 del c.p.c., trova diretta applicazione nel processo tributario. Ne consegue che il giudice dell'appello può ordinare la sospensione provvisoria dell'esecuzione della sentenza di primo grado gravata, qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 2845 del 2012.

PROCESSO TRIBUTARIO – Sentenza di appello – Sospensione esecutività – Applicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e relatore: Scimè). Ord. n. 22 del 25 settembre 2012.

Riconoscere l'applicabilità anche al processo tributario delle norme degli artt. 373 e 283 del codice del rito civile non è incompatibile con il sistema processuale del decreto n. 546 del 1992, tenuto conto che anche nel processo amministrativo, assimilabile a quello tributario come di impugnazione di un atto dell'Amministrazione, la tutela cautelare è ammissibile in due gradi del giudizio.

Nota redazionale del dott. W. Celentano

Conclusioni intimamente contraddittorie con il rilievo che (pag. 3 della sentenza) “il fatto stesso che nel sistema processual-tributario l'efficacia delle sentenze delle Commissioni trovi una sua specifica regolamentazione nell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 dimostra che l'eccezione prevista dall'art. 49 nei confronti dell'art. 337 c.p.c. non fa altro che esplicitare sul piano formale una deroga alle regole processualcivili-stiche in tema di esecutorietà, che è già insita, appunto, nei suoi termini sostanziali, nella disciplina dettata dall'art. 68”. Proprio di qui emerge, e per esiti interpretativi diversi da quelli immaginati dall'estensore, la perfetta coerenza della previsione di una riscossione provvisoria in pendenza del processo (art.68 “il tributo *deve* essere pagato”: vera chiave di volta del sistema!), come espressione di una equilibrata considerazione dei contrapposti interessi in gioco, con l'esclusione (di applicabilità dell'istituto della sospensione dell'esecuzione delle sentenze) stabilita dall'art. 49.

Può ancora osservarsi che l'argomentazione secondo la quale l'inammissibilità di una sospensione dell'esecutività della sentenza di appello “*urta contro il rilievo che*

anche nel processo amministrativo, che pure è un processo avverso un atto dell'Amministrazione, la tutela cautelare è ammissibile nei due gradi del giudizio, con ciò evidenziando una arretratezza 'culturale' della legislazione in materia di processo tributario, in cui ancora non si è evidentemente giunti ad una completa previsione di una efficace tutela del contribuente, per realizzare la quale non può che prevedersi una tutela cautelare in più gradi giudizio, criterio ermeneutico questo che, comunque, non può che guidare l'interprete"... più che esplicitazione di un criterio ermeneutico della stretta disciplina normativa della tutela cautelare nel processo tributario si rende manifesta come espressione di una vera e propria riscrittura della tutela medesima da parte dell'interprete, per di più secondo termini di raffronto (il processo amministrativo) esterni alla disciplina del decreto n. 546 del 1992 e contrari al principio giuridico della legittimità anche costituzionale della diversità delle forme di tutela cautelare in ciascuno dei sistemi processuali.

PROCESSO TRIBUTARIO – Sospensione *ope iudicis* dell'esecutività delle sentenze – Inammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente e relatore: De Palma).
Ord. n. 8 del 20 maggio 2013.

La sospensione delle sentenze del processo tributario (di primo e secondo grado) è esclusa sul piano esegetico in forza della congiunta applicazione della disciplina contenuta agli artt. 49 e 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, da cui si ricava, per un verso, il principio per cui il richiamo espresso alle norme del codice di procedura civile, escludendo testualmente la norma di cui all'art. 337 c.p.c., non ammette l'estensione della sospensione a tutti i processi di impugnazione contemplati dalla potestà giudiziale tributaria; sotto altro profilo, il connotato di specialità racchiuso nella statuizione dell'art. 68, finalizzata, appunto, a riscuotere in via frazionata il tributo e le sanzioni pecuniarie in pendenza del processo, rappresenta, per le evidenti ragioni di speditezza nell'attività di riscossione a essa sottesa, un elemento di evidente incompatibilità se rapportato con le disposizioni del rito civile che prevedono, "a contrario", la sospensione delle sentenze di primo e di secondo grado.

Nota dell'avv. Luigi Riccardi

Sospensione cautelare ed esecutiva delle sentenze nel “sistema” tributario: un problema aperto

Nell'ordinanza n. 8 del 20 maggio 2013, la Ctr di Bari ha enunciato la massima alla cui stregua la sospensione dell'esecutività delle sentenze tributarie è inammissibile in mancanza di un principio costituzionale a garanzia dell'uniformità della tutela cautelare tra i vari tipi di processo. Il combinato disposto degli artt. 68 e 69 del d.lgs. n. 546 del 1992, prevedendo la riscossione frazionata del tributo e delle sanzioni pecuniarie, ha inibito l'applicazione del comparto normativo del diritto processuale civile sulla sospensione delle sentenze di primo e di secondo grado, considerato che lo speculare settore di pertinenza del processo tributario risponde a criteri di specialità, funzionali all'esecutività delle sentenze di rigetto all'esito dei diversi gradi di giudizio. Tale pronuncia aderisce all'orientamento di merito che isola nell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 l'unico strumento atto a garantire l'effettività della tutela cautelare del contribuente¹.

La problematica concernente l'effettività della tutela cautelare nel processo tributario è stata affrontata dalla Consulta quando, nel dichiarare inammissibile la questione di legittimità dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992² con sentenza n. 217 del 7 giugno 2010, ha introdotto un'interpretazione dell'anzidetta norma intesa ad accordare la sospensione dell'esecuzione della sentenza tributaria di cui agli artt. 283 e 373 del c.p.c.. Le successive pronunce della Corte Costituzionale e della Suprema Corte³ hanno rafforzato, sul piano eseguitico, l'interpretazione, reputata in linea con il quadro costituzionale, secondo cui la previsione della sospensione della sentenza di appello di cui all'art. 373 c.p.c. è estendibile anche alle sentenze tributarie di appello impugnate per Cassazione. In particolare, il giudice di legittimità ha sostenuto *expressis verbis* l'insussistenza di impedimenti affinché le Ctr, in applicazione del secondo periodo del comma 1 dell'art. 373 del c.p.c., sospendano l'esecuzione delle sentenze di secondo grado.

¹ In senso conforme, Ctr Puglia, ord. n. 80 del 28 aprile 2011, in Massimario *stessa rivista*, 2012, n. 1/2, pag. 139.

² In dottrina, si vd. A. URICCHIO, *Ancora sull'applicabilità nel giudizio di appello della tutela cautelare*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2001, II, pag. 1104; F. GALLO, *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2000, pag. 19.

³ Sulle sentenze della Corte Costituzionale, 26 ottobre 2012, n. 109, e della Corte di Cassazione, 24 febbraio 2012, n. 2845, si rinvia al contributo di W. CELENTANO, “...escluso l'art. 337...” *Ultime di giurisprudenza sull'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992. Considerazioni critiche*, in *controtendenza*, in Massimario *stessa rivista*, 2012, n. 1/2, pag. 218 e ss..

La portata degli orientamenti innanzi ricostruiti ha trovato il principale ostacolo nelle ricostruzioni di segno opposto antitetiche di altra parte della giurisprudenza costituzionale⁴ e di legittimità⁵.

Le giustificazioni in senso sfavorevole alla sospensione delle sentenze tributarie trovano ragion d'essere nella ricostruzione del quadro normativo sul piano formale, oltre che sistematico. Il primo aspetto evidenzia la discrasia nel raffrontare il tenore degli artt. 47 e 49 del d.lgs. 546 del 1992. In altri termini, se l'art. 47 dispone la sospensione giudiziale dell'efficacia dell'atto impositivo, il successivo testo dell'art. 49 elimina ogni dubbio circa la non applicabilità sia dell'art. 337 del c.p.c. alle sentenze tributarie e, correlativamente, l'impossibilità di sospendere le medesime ai sensi del comma 2 dell'art. 373 del c.p.c.. Nello specifico, si obietta che l'art. 49 del d.lgs. in esame, data la sua speciale posizione all'interno del testo normativo, esclude l'estensione alle sentenze di appello della tutela cautelare approntata per il primo grado; sempre le peculiarità connesse al particolare assetto scaturente dal combinato disposto degli artt. 49 e 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 inibiscono l'applicazione per incompatibilità strutturale delle disposizioni in tema di esecutività delle sentenze civili. Inoltre, stando a un'attenta lettura dell'art. 19 del d.lgs. n. 472 del 1997, si rivela efficace la constatazione per cui il grado di appello prevede la possibilità di sospendere l'esecuzione delle sole sanzioni tributarie, escludendo analoga capacità agli artt. 47, 49 e 61 del processo tributario. In ultimo, rimane ferma l'eccezione per cui l'efficacia esecutiva, in ambito tributario, riguarda solo l'atto impositivo impugnato, espressamente sospendibile in base all'art. 47 del d.lgs. 546 del 1992.

Il rigoroso disposto dell'art. 49, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, tuttavia, incontra, per ragioni riconducibili alla necessità di assicurare una tutela più intensa del contribuente, il *favor* dell'interpretazione – interpretativa di rigetto – costituzionalmente orientata, sia pure non vincolante, volta al riconoscimento di una effettiva disciplina cautelare nel processo tributario. Sul presupposto, infatti, di una struttura “bifasica” delle disposizioni di cui agli artt. 337 e 373 del c.p.c., laddove è evidente il riferimento, per un verso, alla regola consistente nella immediata esecutività delle sentenze di primo e secondo grado e, per altro verso, all'eccezione della sospensione *ope iudicis* delle stesse al ricorrere dei requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, si è osservato come, nell'ambito del processo tributario, il riferimento alla inapplicabilità dell'art. 337 del c.p.c. sia circoscritto alla sola “regola”

⁴ Cfr., *ex pluribus*, C. cost., 31 maggio 2000, n. 165; Id., C. cost. ord., 4 aprile 2007, n. 119.

⁵ Il riferimento è alla Cass., 31 marzo 2010, n. 7815; Id., Cass., 13 ottobre 2010, n. 21121.

dell'insospensibilità dell'esecuzione delle sentenze impugnate, mentre nulla osta all'applicazione delle "eccezioni" alla regola contemplata nella medesima disposizione. La soluzione prospettata dalla Corte costituzionale sulla portata operativa dell'art. 373 del c.p.c. implica l'applicabilità nel processo tributario anche degli artt. 283 e 401 del c.p.c..

La netta divaricazione sussistente tra le impostazioni proposte ha condotto ad elaborazioni giurisprudenziali in aperto contrasto tra loro, soprattutto in seguito al punto di vista manifestato dalla Consulta⁶.

Senza pretesa alcuna di esaustività, è possibile distinguere tre orientamenti di massima sulla "inapplicabilità" dell'art. 337 del c.p.c. al processo tributario. Una prima tesi (c.d. letterale) attribuisce rilievo alla sola efficacia esecutiva dell'atto impugnato e individua nello stesso l'unico provvedimento suscettibile di concreta sospensione, posto che la sentenza di per sé non prevede l'esecuzione. Una simile impostazione, pertanto, nell'escludere l'applicabilità dell'art. 337 del c.p.c., priva l'organo giurisdizionale tributario dei poteri riconosciuti, invece, al giudice civile d'appello per l'inibitoria delle sentenze di rigetto. In via correlata, la diversa modulazione del rigetto (totale o parziale) impatta direttamente sulla riscossione frazionata del tributo sancita dall'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992. Sul punto, la stessa Consulta ha incidentalmente affermato che il procedimento di sospensione non può che riguardare l'atto impositivo la cui impugnazione è rigettata e in nessun modo la relativa sentenza⁷. Una simile impostazione, del resto, sarebbe coerente con quanto disposto dall'art. 47, comma 7, del d.lgs. in parola, alla cui stregua l'efficacia dell'ordinanza di sospensione è destinata a rimanere tassativamente confinata nel singolo grado di giudizio cui il provvedimento stesso appartiene (c.d. tesi sistematica)⁸.

A conclusioni opposte giunge la seconda teoria, la quale individua nell'apparato di tutela cautelare del d.lgs. n. 546 del 1992, una totale autonomia di sistema rispetto al codice di procedura civile, le cui fondamenta, anche in fase di appello, sono rappresentate dal combinato disposto delle specifiche

⁶ Oltre alla massima in commento, si segnalano le seguenti pronunce di merito in linea con la tesi favorevole alla limitazione della tutela cautelare all'art. 47 del d.lgs. 546 del 1992: Ctr Lombardia, 18 ottobre 2010, n. 26; Id., Ctr Lazio, 12 gennaio 2011, n. 3. In senso favorevole all'applicazione dell'istituto dell'inibitoria prevista all'art. 373 del c.p.c., si richiama, invece, l'orientamento espresso nelle seguenti sentenze: Ctr Puglia ord., 24 ottobre 2012, n. 40; Ctr Puglia ord., 25 settembre 2012, n. 22, le cui massime precedono quella qui commentata e Ctr Puglia ord., 14 giugno 2013, n. 67.

⁷ Cfr. Corte Cost. ord., 21 marzo 2007, n. 119.

⁸ Sul punto si vd., C. GLENDI, *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, *Enciclopedia giuridica Treccani*, pag. 7.

disposizioni di cui agli artt. 47 e 61, in base alle quali le Ctr possono in ogni caso sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato⁹. Una variante della ricostruzione appena sintetizzata pone, invece, l'accento tonico sul criterio di riscossione frazionata dei tributi in pendenza di giudizio per dare enfasi alla incorporazione dell'efficacia esecutiva dell'atto impositivo nella sentenza al punto che quest'ultima assume un'assorbente e connaturata efficacia esecutiva. La sostituzione della sentenza all'atto impositivo finisce con il vincolare la riscossione frazionata al contenuto della pronuncia e rende, pertanto, praticabile l'interpretazione suggerita dalla Corte Costituzionale riguardo l'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 nel senso di reputare utilizzabile l'art. 373 del c.p.c. per tutta la durata del processo tributario.

Infine, la terza tesi elabora il principio per cui il venir meno della sospensione dell'atto impositivo per effetto della sentenza di primo grado consente di isolare due forme distinte, sia pure in un rapporto di stretta dipendenza, di sospensione dell'efficacia esecutiva: quella propria dell'atto impositivo e quella della sentenza stessa. In conformità a tale presupposto, l'inibitoria concessa sulla sentenza di primo o di secondo grado condiziona fortemente l'esecuzione dell'atto impositivo, proprio in dipendenza della disciplina sulla riscossione frazionata. Anche in questo caso, sulla scorta dell'essenzialità di un rimedio cautelare in grado di assicurare una maggiore tutela giurisdizionale (conforme agli artt. 24 e 111 Cost.), è accolta l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 49, ammettendo la compatibilità delle disposizioni degli artt. 283 e 373 del c.p.c. con il d.lgs. n. 546 del 1992 e la loro diretta applicabilità in ambito tributario.

Il sovrapporsi delle contrastanti pronunce di merito in materia di tutela cautelare tributaria rivela la difficoltà degli interpreti nel rapportarsi agli orientamenti che si è provato, sia pure brevemente, a rappresentare. Nell'incertezza della visione comparatistica con la disciplina del processo civile e amministrativo, quella della tutela cautelare rappresenta una problematica che coinvolge l'effettività della tutela dei diritti e la estende, sul piano temporale, a tutta la durata del processo.

In mancanza di un auspicabile quanto opportuno intervento delle Sezioni Unite ovvero, in alternativa, del legislatore attraverso una riformulazione della tutela cautelare nel processo tributario, potrebbe assumere portata dirimente l'impostazione che individua nella disciplina della riscossione frazionata l'affermarsi della sentenza sull'atto impositivo con capacità assorbente sotto il profilo dell'esecutività, sia pure graduata al tenore dello stesso atto. Si

⁹ Sull'argomento si vd., M. MONTANARI, *Commento agli artt. 47 e 47-bis del d.lgs. n. 546 del 1992*, in C. CONSOLO, C. GLENDI, *Commentario breve alla leggi del processo tributario*, Padova, 2012, pagg. 520 e ss..

apre il varco ad una, sia pure perfettibile, *rimediazione interpretativa* della tutela cautelare tributaria, attraverso un'essenziale ripartizione tra la sospensione dell'efficacia dell'atto e dell'esecuzione della sentenza.

PROCESSO TRIBUTARIO – Sentenza impugnata per cassazione – Istanza di sospensione ex art. 373 c.p.c. – Incompatibilità del giudice che ha pronunciato la sentenza – Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente e relatore: Petti).
Decr. n. 1 del 10 gennaio 2012.

L'istanza per la sospensione dell'esecuzione della sentenza dà luogo ad una fase processuale autonoma, priva del carattere dell'impugnazione e avente ad oggetto una situazione di fatto (la sussistenza del danno grave ed irreparabile) diversa da quella oggetto della causa di merito. Ne consegue che per il giudice tributario, che ha pronunciato la sentenza impugnata per cassazione, nessuna ragione di incompatibilità sussiste in relazione al giudizio sull'istanza di sospensione, che anzi la stessa norma dell'art. 373 del c.p.c. dispone debba essere presentata "al giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata".

Nota redazionale del dott. W. Celentano

Nessun dubbio che il provvedimento richiesto a quel giudice nemmeno sfiori il merito della controversia e, infatti, una valutazione del *fumus boni iuris* circa le ragioni dell'impugnazione per cassazione (giustamente) non è richiesta dalla norma dell'art. 373 del c.p.c. per la concessione della sospensione dell'esecuzione; e nessun dubbio, ancora, che le "nuove" previsioni di incompatibilità del giudice (es.: art. 669 *terdecies*, art. 99 della legge fallimentare) riguardino situazioni processuali nelle quali il giudizio ha invece il medesimo oggetto; nemmeno può revocarsi in dubbio l'esattezza del principio (v. Cass. SS.UU. n. 1783 del 2011 richiamata nell'ordinanza che commentiamo) che, con riferimento alla previsione dell'art. 51 n. 4 c.p.c., "*la decisione sul provvedimento cautelare*" (una vecchia, rigorosa pronuncia, per la verità, rifiutava tale classificazione della sospensione ex art. 373, ricordando che "*debbono considerarsi provvedimenti cautelari soltanto quelli che il codice di rito tali espressamente qualifica nella parte che disciplina la speciale materia, onde non può essere considerato come provvedimento cautelare la sospensione dell'esecuzione, che è un mero atto di sospensione prudenziale della fase esecutiva*") appartiene ad una serie processuale autonoma sia per presupposti, sia per ambito di cognizione, sia per effetti impugnatori e che essa, di conseguenza, non è in alcun modo riferibile 'ad un altro grado dello stesso processo'. Eppure, ... nonostante l'indiscutibile correttezza, allo stato, di tali principi giuridici, quella identità del giudice chiamato a provvedere sulla sospensione con quello che ha pronunciato la sentenza, la cui efficacia esecutiva si richiede di sospendere, non verrà percepita come anomala e poco conforme ai principi del giusto processo?

PROCESSO TRIBUTARIO – Appello – Riproposizione pedissequa dei motivi del ricorso introduttivo – Inammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Bottazzi – Relatore: De Lorenzi). Sent. n. 162 del 3 dicembre 2012.

È inammissibile l'appello che si limiti a riproporre "sic et simpliciter" i motivi del ricorso introduttivo, senza muovere alcuna censura alla decisione di primo grado, stante la natura (revisio prioris instantiae) del giudizio di appello.

PROCESSO TRIBUTARIO – Appello – Domande nuove – Inammissibilità – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Giardino – Relatore: Schilardi). Sent. n. 192 del 19 settembre 2012.

Si ha domanda nuova, inammissibile in appello, solo quando i nuovi elementi dedotti innanzi al giudice di secondo grado comportino il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato, modificando l'oggetto sostanziale dell'azione ed i termini della controversia, in modo da porre in essere una pretesa diversa da quella fatta valere in primo grado.

PROCESSO TRIBUTARIO – Eccezioni nuove inammissibili in grado di appello – Mero argomento difensivo – Distinzione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Marrese – Relatore: Rango). Sent. n. 60 del 25 maggio 2012.

Nel giudizio circa la legittimità del diniego delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 5 sexies del d.l. n. 282 del 2002 convertito in legge n. 27 del 2003, non costituisce eccezione nuova inammissibile in grado di appello, bensì soltanto un nuovo argomento difensivo, l'allegazione da parte dell'ufficio della mancanza del presupposto per la fruizione del beneficio.

PROCESSO TRIBUTARIO – Appello – Ricevuta di spedizione – Deposito in ritardo – Inammissibilità – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e relatore: Scimè). Sent. n.141 del 25 settembre 2012.

Il deposito della ricevuta di spedizione in originale ha la funzione di verificare il rispetto del termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio dell'appellante. Il deposito in ritardo – oltre il termine di 30 giorni di cui all'art. 22 del d.lgs. 546 del 1992 – dell'originale di detta ricevuta permette comunque al giudice di operare il controllo processuale per il quale detto deposito è stato normativamente previsto e verificare, quindi, la regolarità della costituzione in giudizio dell'appellante. Non sussiste quindi, nel caso, l'inammissibilità dell'appello.

PROCESSO TRIBUTARIO – Giudizio di rinvio – Vincolatività del principio di diritto – Estensione anche ai presupposti di fatto – Sussiste – Conseguenze.

Comm. Tib. Reg. Puglia, Sez XXII (Presidente: Selicato – Relatore: De Lorenzi). Sent. n. 127 dell'8 ottobre 2012.

Nel giudizio di rinvio, la sentenza resa dalla Corte di Cassazione vincola il giudice di rinvio ad attenersi non solo al principio di diritto enunciato, ma anche ai necessari presupposti di fatto che il principio indicato presuppone come pacifici o come già accertati definitivamente, rimanendo di conseguenza inibito alle parti di mettere in discussione i fatti medesimi.

PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione – Pendenza del termine per l'impugnazione ordinaria – Inammissibilità dell'istanza – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e relatore: Scimè). Sent. n.111 del 12 aprile 2013.

Se al momento in cui viene proposta la istanza di revocazione è ancora pendente il termine per proporre ricorso per cassazione, l'istanza è inammissibile, essendo fondata tale forma di gravame straordinario sulla alternatività rispetto ai normali mezzi di impugnazione ordinari, presupponendo, infatti, che la sentenza sia passata in giudicato e non siano proponibili altri mezzi di impugnazione ordinari.

PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione della sentenza per errore di fatto – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente e relatore: Sepe). Sent. n. 107 del 7 maggio 2012.

L'ipotesi di revocazione contemplata dal combinato disposto di cui agli artt. 64 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 395, n. 4, del c.p.c. è radicata sulla natura ostativa dell'errore fatto valere in sede di impugnazione straordinaria. Pertanto, forma oggetto di censura solo l'errata percezione della realtà processuale che si traduce nell'estrapolazione dagli atti o documenti di causa di fatti ritenuti erroneamente esistenti o inesistenti. Non sussistono, dunque, i presupposti dell'erroneo convincimento nel caso in cui il giudice di secondo grado ponga a fondamento della propria decisione gli atti e i documenti di causa risultanti da altro pronunciamento giurisdizionale vertente su di una questione pregiudiziale rispetto a quella oggetto di impugnazione, purché ciò avvenga nella consapevolezza che tale statuizione giurisdizionale non sia passata in giudicato tra le parti. Inoltre, è da escludere che la doglianza sulla sussistenza o meno delle condizioni per la sospensione ai sensi art. 295 del c.p.c. possa essere l'oggetto di una istanza revocatoria.

PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione straordinaria ex art. 395 comma 3 c.p.c. – Preesistenza del documento alla sentenza impugnata – Necessità – Documento rinvenuto dopo la sentenza – Requisito della decisività – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Romano – Relatore: Schilardi). Sent. n. 297 del 20 novembre 2012.

Presupposto della domanda di revocazione di cui all'art. 395, comma 3, del c.p.c. è che il documento decisivo, non prodotto in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario, preesista alla sentenza impugnata.

Il requisito della decisività del documento, richiesto per la suddetta impugnazione, ne postula la diretta attinenza a fatto risolutivo per la definizione della controversia e, pertanto, è da escludersi nel caso di un atto che offra solo elementi indiziari.

PROCESSO TRIBUTARIO – Art. 96 c.p.c. – Responsabilità processuale aggravata – Presupposti – Agente della riscossione – Applicabilità.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. IV (Presidente: Perna – Relatore: Vigorita). Sent. n. 216, parte II, del 22 agosto 2013.

È responsabile per lite temeraria, ai sensi dell'art. 96 del c.p.c., l'Agente della riscossione che, seppur non sia stato parte in un precedente procedimento, abbia avuto contezza dell'annullamento dell'atto presupposto e del relativo credito (anche mediante atto di diffida stragiudiziale) e, ciò nonostante, abbia comunque proceduto con la propria azione esecutiva e resistito in giudizio. Al fine della declaratoria della predetta responsabilità non è più necessario allegare o dimostrare l'esistenza di un danno, ma è sufficiente che si verifichi un inutile appesantimento del procedimento causato da colpa e/o dolo¹.

¹ Cass., SS.UU., Sent. n. 13899 del 2013, affermativa della giurisdizione del giudice tributario a decidere della liquidazione alla parte vittoriosa ex art. 96 c.p.c..

PROCESSO TRIBUTARIO – Lite temeraria – Palese illegittimità dell'accertamento – Autotutela – Omesso esercizio – Resistenza in giudizio – Responsabilità aggravata – Art. 96 c.p.c. – Sussiste – Applicabilità all'Agente della riscossione per omessa cancellazione dell'iscrizione ipotecaria – Sussiste.

IDEM – Cessazione della materia del contendere – Soccombenza virtuale del richiedente – Sussiste.

IDEM – Difesa personale del contribuente – Condanna alle spese di lite in suo favore – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IX (Presidente: Volpe – Relatore: Sfrecola). Sent. n. 14 del 20 febbraio 2013.

In presenza di una chiara ragione del contribuente, le regole di imparzialità, correttezza e buona Amministrazione impongono all'ente impositore, senza alcuna discrezionalità, di annullare il provvedimento illegittimo o errato. In caso contrario, scaturisce la responsabilità aggravata dell'Amministrazione che cerchi di contrastare, senza alcuna

ragione, le avverse doglianze. Al fine del riconoscimento e della liquidazione del danno da responsabilità aggravata il giudice può fare riferimento alle regole di comune esperienza e procedere in via equitativa. La stessa responsabilità è da riscontrarsi nel comportamento dell'Agente della riscossione il quale, successivamente, all'annullamento del propedeutico atto da parte dell'ente impositore ed al ricevimento del relativo sgravio, non provveda celermente alla cancellazione della ipoteca cautelare o alla sua riduzione¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 6283 del 2012 e Ord. 20995 del 2011.

PROCESSO TRIBUTARIO – Giudizio di ottemperanza – Oggetto – Tutela del contribuente contro provvedimenti o determinazioni dell'Amministrazione finanziaria elusivi del giudicato – Esclusione – Nuovo giudizio di merito – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente e relatore: M. Ancona).
Sent. n. 5 del 2 gennaio 2013.

Dal consolidato principio di diritto, secondo il quale nel giudizio di ottemperanza previsto dall'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992 non può essere attribuito alla parte un diritto nuovo e ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire, discende che non può ritenersi assorbita nell'area dell'ottemperanza anche la tutela del contribuente contro eventuali nuovi provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria che siano sostanzialmente elusivi del giudicato, essendo necessario in tal caso un nuovo ed autonomo giudizio di merito attraverso l'impugnazione dei suddetti provvedimenti dell'ufficio.

RISCOSSIONE

RISCOSSIONE – Agente della riscossione – Esercizio del potere di autotutela – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. IV (Presidente: Perna – Relatore: Vigorita). Sent. n. 216, parte III, del 22 agosto 2013.

L'Agente della riscossione ha l'obbligo sia di controllare la regolarità formale e sostanziale dei ruoli che di verificare la sussistenza del credito presupposto, ricorrendo anche al potere di autotutela in caso di prescrizione o decadenza del titolo. In caso contrario si rende responsabile di omessa diligenza e controllo, violando i principi di trasparenza, scienza e prudenza, appropriati alla funzione lato sensu pubblica che esplica.

RISCOSSIONE – Responsabilità del socio della società liquidata – Presupposto di fatto indicato dall'art. 2495 c.c. – Onere della prova – Incombe sul creditore.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 48 del 6 giugno 2012.

La responsabilità dei soci nei confronti dei creditori rimasti non soddisfatti nella liquidazione della società ha a suo fondamento giuridico la norma dell'art. 2495 c.c. e per presupposto che detti soci abbiano riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione. La prova di tale circostanza grava sul creditore sociale che detta responsabilità del socio voglia far valere per il soddisfacimento del credito¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 7679 del 2012.

RISCOSSIONE – Sostituto d'imposta – Mancato versamento della ritenuta – Responsabilità solidale del sostituto – Insussistenza – Ragioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVI (Presidente: Petti – Relatore: Cerase). Sent. n. 112 dell'11 giugno 2012.

Il vincolo di solidarietà per l'obbligazione d'imposta, previsto dall'art.35 del d.p.r. n. 602 del 1973, è limitato alla ipotesi dell'omissione sia della ritenuta fiscale, sia del relativo versamento da parte del sostituto; sicché, il vincolo medesimo non può essere esteso, ostandovi il divieto della doppia imposizione di cui all'art. 67 del d.p.r. n. 600 del 1973, al diverso caso in cui il sostituto d'imposta effettui la ritenuta a carico del sostituito e ometta poi di versarne l'importo.

RISCOSSIONE – Ruoli straordinari – Art. 15 bis del d.p.r. n. 602 del 1973 – Fondato pericolo per la riscossione – Motivazione – Necessità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente e relatore: Carabba). Sent. n. 84 del 22 marzo 2013.

In tema di ruolo straordinario, l'Amministrazione finanziaria deve esplicitare le ragioni del “fondato pericolo per la riscossione”, presupposto previsto dalla legge per la formazione dello stesso. Ne consegue l'illegittimità, per omessa motivazione, della cartella di pagamento che non dia conto di tale scelta, indipendentemente dal fondamento della sottostante pretesa tributaria¹.

¹ Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. I, Sent. n. 57 del 2012.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo posta eseguita direttamente dall'Agente della riscossione – Inesistenza – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: L'Abbate – Relatore: Marcuccio). Sent. n. 212 del 18 settembre 2013.

In tema di notificazione di atti che incidono sulla sfera patrimoniale del cittadino, le norme che dettano tassative prescrizioni per attribuire certezza all'esito del procedimento notificatorio, non consentono altra interpretazione se non quella letterale. La notificazione a mezzo posta, ai sensi dell'art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973, è riservata esclusivamente agli uffici che esercitano la potestà impositiva e, dunque, se effettuata direttamente dall'Agente per la riscossione deve considerarsi inesistente.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo del servizio postale senza il tramite dell’ufficiale giudiziario – Inesistenza – Sanatoria per raggiungimento dello scopo – Esclusione.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Bortone – Relatore: La Torre). Sent. n. 191 del 23 maggio 2012.

Dalla lettura dell’art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973 nella sua attuale formulazione si evince che l’intenzione ed il significato proprio delle parole del legislatore, rivenienti dalla ultima novella, mostrano con chiarezza la volontà di escludere, a far data dall’1 luglio 1999, l’esattore dalla notificazione delle cartelle mediante invio diretto della raccomandata. In tal caso, detta raccomandata non è che una semplice comunicazione effettuata dal soggetto tenuto al recupero del credito, che esorbita dallo schema degli atti di notificazione ed in quanto tale è inesistente, senza possibilità di sanatoria retroattiva per raggiungimento dello scopo o rinnovazione, in quanto la notificazione per posta degli atti amministrativi sostanziali ed in particolare della cartella di pagamento non è assimilabile alla notifica degli atti del processo.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica diretta da parte dell’Agente della riscossione – Illegittimità – Non sussiste.

IDEM – Sottoscrizione – Necessità – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: D’Antonio). Sent. n. 177, parte II, del 7 maggio 2013.

Il legislatore ha concesso all’Agente della riscossione di scegliere le modalità di notifica della cartella di pagamento o degli atti ad essa assimilabili. È, pertanto, priva di fondamento l’eccezione di nullità della cartella notificata direttamente dall’Agente della riscossione.

La cartella di pagamento non necessita di sottoscrizione a pena di nullità, in quanto la sottoscrizione è elemento essenziale dell’atto amministrativo nei soli casi in cui sia espressamente prevista, essendo di regola sufficiente che dai dati contenuti dal documento sia possibile individuare con certezza l’autorità da cui l’atto proviene.

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo del servizio postale senza il tramite dell'ufficiale giudiziario – Omessa compilazione della relata – Ipotesi di inesistenza della notifica – Esclusione.

IDEM – Motivazione – Calcolo degli interessi – Indicazione specifica – Esclusione.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. I (Presidente e relatore: Carabba). Sent. n. 103 del 10 aprile 2013.

La notifica può dirsi inesistente solo allorché venga effettuata a persona ed in luogo in nessun modo riferibile al destinatario. Al contrario, le varie irregolarità rilevabili nella notificazione dell'atto giudiziale o amministrativo, come la notifica per posta effettuata direttamente dal Concessionario e l'omessa compilazione della relata di notifica, comportano soltanto, eventualmente, la sanzione della nullità, sanabile dal raggiungimento dello scopo a cui l'atto è preordinato, come la efficace proposizione del ricorso e l'esercizio incondizionato del diritto di difesa.

Non è necessario che la motivazione della cartella di pagamento contenga l'indicazione dettagliata degli interessi, in quanto il contribuente non può ignorare che per legge gli interessi sul credito sono calcolati secondo il tasso legale annuo vigente, fissato con decreto ministeriale. Costituisce, pertanto, onere del contribuente provare che il calcolo rilevabile dalla cartella non corrisponde a quanto determinabile sulla base della vigente normativa¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 11708 del 2011, 13852 e 4746 del 2010.

Nota redazionale del dott. W. Celentano

Nella motivazione dell'unico precedente di legittimità da noi rinvenuto – la Cass. n. 11708 del 2011 – l'affermazione circa la possibilità che la notificazione a mezzo del servizio postale sia eseguita dallo stesso Agente della riscossione (“*Il d.p.r. n. 602 del 1973, art. 26, a proposito della notifica della cartella esattoriale, prevede che essa possa realizzarsi con varie modalità, e così tra l'altro anche senza ricorrere alla collaborazione di terzi (messi comunali, agenti della polizia municipale...), ma direttamente ad opera del Concessionario mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento*”) sembra buttata lì, non preceduta da alcuna diretta e specifica riflessione interpretativa del testo della norma, ciò che, del resto, non formava oggetto di una

specifica censura cui la Corte dovesse rispondere. Restano dunque i dubbi alimentati dalla formulazione della norma stessa e racchiusi nell'interrogativo: *primo e secondo periodo del primo comma sono correlati l'uno all'altro secondo l'oggetto nel senso che l'uno indica i soggetti abilitati all'attività di notificazione e l'altro le modalità secondo le quali la notificazione dev'essere eseguita, sicché l'indicazione delle modalità nulla toglie alla tassatività dell'indicazione circa i soggetti abilitati?* Peraltro, proprio sulla base del testo della norma e sulla distinzione circa l'oggetto che può legittimamente essere posta tra il disposto del primo periodo e quello del secondo, appare difficile seguire la Corte nella decisa affermazione che la norma stessa prevede che la notificazione *possa realizzarsi...direttamente ad opera del Concessionario mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento.*

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Impugnabilità – Criteri – Fattispecie in tema di iva.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e relatore: Scimè). Sent. n. 93, parte II, del 18 maggio 2012.

In tema di iva, la cartella esattoriale che costituisce il primo atto impositivo notificato al contribuente, può essere impugnata sia per vizi propri sia per i vizi attinenti al merito, quando sia preceduta non già da un avviso di accertamento, bensì da un semplice invito al pagamento. (Nel caso di specie, rivolto agli acquirenti di vetture per le quali l'imposta non era stata assolta dal cedente).

RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Mancata produzione della copia della cartella – Prova del corretto espletamento della procedura esecutiva – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IX (Presidente: Volpe – Relatore: Bonadies). Sent. n. 27, parte II, del 5 aprile 2013.

Le relate non hanno alcun valore ai fini della dimostrazione del contenuto e della notifica delle cartelle; non è, inoltre, sufficiente il mero deposito agli atti, in semplice copia, degli estratti di ruolo. La procedura di riscossione, infatti, è da ritenersi legittima, se soddisfa la condizione per cui vengano esibiti gli atti (vale a dire le cartelle) in copia integrale e conforme all'originale, allo scopo di consentire la piena conoscenza del loro contenuto¹.

¹ Comm. trib. prov. Parma, Sez. I, Sent. n. 40 del 2010.

RISCOSSIONE – Decesso del contribuente – Generalità degli eredi – Comunicazione ex art. 65 del d.p.r. n. 600 del 1973 – Modalità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XI (Presidente: Castellaneta – Relatore: Colagrande). Sent. n. 158 del 24 giugno 2013.

L'onere della comunicazione delle generalità degli eredi del contribuente deceduto, previsto dall'art. 65 del d.p.r. n. 600 del 1973, è assolto anche mediante la presentazione della dichiarazione di successione ovvero della dichiarazione dei redditi da parte degli eredi.

RISCOSSIONE – Decesso del contribuente – Generalità degli eredi – Omessa comunicazione ex art. 65 del d.p.r. n. 600 del 1973 – Indicazioni contenute nella dichiarazione dei redditi – Equipollenza – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente: Carabba – Relatore: Raeli). Sent. n. 80 del 19 aprile 2013.

In caso di morte del contribuente, la notificazione della cartella di pagamento allo stesso intestata è legittimamente effettuata presso l'ultimo domicilio del defunto ed è efficace nei confronti degli eredi, laddove questi non abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prevista dall'art. 65 del d.p.r. n. 600 del 1973, non avendo alcun rilievo le indicazioni contenute nella dichiarazione dei redditi.

Nota degli avv.ti Nicolavito Polisenò e Maria Giovanna Del Vecchio¹

La notifica degli atti impositivi agli eredi del contribuente

1. Considerazioni generali sulla notifica degli atti impositivi agli eredi del contribuente. Le due sentenze in rassegna offrono una interessante occasione per esaminare, seppur brevemente, le modalità di notificazione agli eredi del contribuente di atti portanti la pretesa tributaria i cui presupposti si sono verificati anteriormente al decesso del dante causa.

Al riguardo è necessario analizzare la normativa di riferimento contenuta nell'art. 65 del d.p.r. n. 600 del 1973, le cui disposizioni, come si potrà osser-

¹ Par. 1 a cura dell'avv. Nicolavito Polisenò, par. 2 a cura dell'avv. Maria Giovanna Del Vecchio.

vare nel prosieguo, seppur articolate, risultano incompiute e giustificano, in parte, il contrasto giurisprudenziale che nel corso degli anni si è venuto a formare.

Difatti, se per un verso è dovere dell'Amministrazione finanziaria azionare la pretesa tributaria nei confronti dei soggetti passivi mediante una procedura di notificazione che garantisca loro la concreta conoscenza degli atti impositivi, in ossequio anche ai principi scolpiti nello Statuto dei diritti del contribuente², d'altro canto, le disposizioni contenute nell'art. 65 cit., seppur in via residuale, ammettono una deroga a detta statuizione. Tali norme, infatti, prevedono la possibilità, per l'ufficio, di usufruire di un procedimento notificatorio inconsueto che non garantisce necessariamente l'effettiva conoscenza degli atti diretti agli eredi del contribuente deceduto.

Ciò premesso, il secondo comma dell'art. 65 del d.p.r. 600 del 1973, prevede innanzitutto l'onere per i successori del *de cuius* di comunicare, all'ufficio finanziario del domicilio fiscale del dante causa, le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale mediante presentazione diretta o tramite l'invio di una raccomandata.

Tale adempimento, come precisato a più riprese dalla Corte di Cassazione, risponde all'esigenza di consentire agli uffici finanziari di azionare, direttamente nei confronti degli eredi, le obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa³.

Difatti, decorsi trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, la notifica degli atti intestati al contribuente deceduto deve necessariamente eseguirsi a ciascuno degli eredi personalmente e nominativamente nel domicilio fiscale da costoro comunicato all'ufficio.

Il quarto comma, tuttavia, prevede che *“la notifica degli atti intestati al dante causa può esser effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui al comma 2”*.

La disposizione in esame, dunque, seppur in via derogatoria, sancisce la validità della notificazione eseguita impersonalmente e collettivamente agli eredi del contribuente presso l'ultimo domicilio del loro dante causa, nel caso di omessa comunicazione dell'evento morte, nonché delle proprie generalità e domicilio fiscale, nei modi previsti dall'art. 65, comma 2, del d.p.r. n. 600 del 1973.

² In particolare, l'art. 6 della legge 212 del 2000, al comma 1, prevede che *“L'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati”*.

³ Cfr. *ex multis*, Cass., Sent. n. 11447 del 2002; Cass., Sent. n. 3865 del 2001.

Dal tenore letterale della norma parrebbe, perciò, restare esclusa l'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria, dovendo procedere alla notifica di un atto destinato agli eredi del contribuente deceduto, non sia ancora venuta a conoscenza del decesso del soggetto passivo del rapporto giuridico tributario, con la conseguente inapplicabilità, in tale ipotesi, di una delle modalità di realizzazione della notifica previste dall'art. 65 del d.p.r. n. 600 del 1973.

Difatti, se per un verso la norma in esame prevede la possibilità di notificare gli atti tributari agli eredi nella forma impersonale e collettiva, il che lascia intendere che l'ufficio sia comunque a conoscenza dell'avvenuto decesso del contribuente, di contro non è del tutto pacifico se l'ufficio debba eseguire la suddetta tipologia di notifica nel caso in cui gli eredi non abbiano in alcun modo comunicato la morte del loro dante causa o se l'Amministrazione finanziaria non ne sia comunque venuta a conoscenza in altro modo.

In siffatta specifica ipotesi, la Suprema Corte di Cassazione, in più occasioni, ha dichiarato la piena validità ed efficacia della notifica dell'atto intestato al *de cuius* ed a lui notificato presso l'ultimo domicilio fiscale.

I giudici di legittimità hanno sostenuto, infatti, che l'atto intestato ad un soggetto che, per quanto è a conoscenza dell'ufficio, sia ancora in vita, deve essere non solo a lui destinato, ma anche notificato presso il suo domicilio e ciò in forza del fatto che l'Amministrazione finanziaria, non avendo conoscenza nemmeno dell'esistenza degli eredi, non può a loro indirizzare alcunché, né può renderli destinatari di alcuna operazione trasmissiva di conoscenza, come appunto gli atti destinati al loro dante causa, con la conseguenza che non può trovare applicazione, in queste circostanze, la notifica impersonale prevista dall'art. 65 del d.p.r. n. 600 del 1973. L'adozione del procedimento notificatorio previsto da detta norma, infatti, suppone di necessità che l'Amministrazione abbia acquisito la notizia della morte del contribuente, ovvero che sia comunque a conoscenza del decesso del contribuente perché, in caso contrario, non sussiste la giuridica possibilità di osservare la formalità della notifica impersonale⁴.

Tuttavia, l'arresto giurisprudenziale innanzi richiamato non appare del tutto conforme ai principi generali in materia di notificazione e di conoscenza degli atti in quanto legittima e conferisce validità alla notifica eseguita ad un soggetto non più esistente poiché deceduto, trascurando quindi di "*assicurare l'effettiva conoscenza degli atti*" ai veri soggetti passivi del rapporto tributario che, in base al vincolo di solidarietà sancito dal primo comma dell'art. 65 del d.p.r. n. 600 del 1973, sono esclusivamente gli eredi del contribuente.

⁴ Cfr. *ex multis* Cass., Sent. nn. 16699 del 2005, 7645 del 2006, 26844 del 2007, 28945 del 2008.

2. Gli eredi devono comunicare al fisco le proprie generalità: natura della comunicazione, criteri interpretativi e contrasto giurisprudenziale. Due sentenze temporalmente così vicine ma giuridicamente assai lontane, quelle in epigrafe, seppur partorite dallo stesso organo giudicante e inerenti lo stesso *topos* giuridico. Il pomo della discordia è dato dalle modalità di adempimento dell'onere di comunicare le proprie generalità, posto in capo agli eredi *ex art. 65, comma 2, del d.p.r. n. 600 del 1973*, la cui disciplina è stata ampiamente esaminata nel paragrafo precedente.

Diversi i criteri interpretativi utilizzati, diverso il *decisum* cui si è approdati.

La Sez. XI della Ctp di Bari, nell'emettere la sentenza n. 158 del 24 giugno 2013, adottava un criterio interpretativo estensivo, stabilendo in motivazione che, non avendo il legislatore prescritto particolari formalità di adempimento dell'onere di cui sopra, "*può attribuirsi rilevanza giuridica ad ogni forma di comunicazione-informazione (ricevuta dall'ufficio) e dalla quale risultino il decesso del contribuente e le generalità degli eredi*"; orientamento di ampio respiro, questo, in totale contrasto con quello che ha pervaso le coscienze dei giudici della Ctp di Bari, Sez. XV, i quali, nell'arresto n. 80 del 19 aprile 2013, facevano proprio il criterio interpretativo restrittivo statuendo che la comunicazione delle generalità nonché del domicilio fiscale degli eredi deve seguire le formalità di cui al comma 2 del predetto articolo 65, non potendo essere a questa ritenuta equipollente l'indicazione nella dichiarazione dei redditi.

Sembra, però, che quest'ultima pronuncia abbia segnato un punto di rottura con la tradizione tributaria pugliese la quale, negli ultimi anni, è apparsa risolta nel ritenere che l'interpretazione estensiva ben si attagli alla comunicazione *de qua*. Degna di menzione è una sentenza della Ctr di Bari del marzo 2011⁵, nella quale si stabiliva espressamente che in caso di decesso del contribuente, laddove lo stesso decesso e le generalità degli eredi siano già stati comunicati all'Amministrazione finanziaria, ad esempio, in sede di dichiarazione di successione, "*l'obbligo di dichiarazione previsto dall'art. 65, comma 2, del d.p.r. n. 600 del 1973 non sussiste*"⁶.

Da un'analisi delle pronunce della Corte di Cassazione, si ritiene che l'orientamento prevalente in sede di legittimità sia proprio quello cui la predetta sentenza della Ctr di Bari si è conformata: diversi sono gli arresti in cui viene sancita la piena equipollenza tra la comunicazione di cui all'art. 65 in questione e altre fonti indirette. Significativa in tal senso è Cass., Sez. trib., Sent.

⁵ Comm. trib. reg. Bari, Sez. XIV, 18 marzo 2011, n. 38, in *Giur. Merito* 2011, 6, 1705.

⁶ Cfr. Comm. trib. prov. Bari, sez. II, 25 gennaio 2012, n. 36.

n. 11447 del 2002, in cui viene ritenuta fondata la doglianza del ricorrente che lamentava l'illegittimità del procedimento di accertamento nonché dell'intestazione del relativo avviso nei confronti del *de cuius*, in quanto l'A.f., considerata determinante la mancata comunicazione prescritta dal predetto art. 65, negava rilevanza alla circostanza in base alla quale ancor prima dell'emissione e della notifica dell'atto accertativo, era stata presentata denuncia di successione del dante causa. Ed ancora Cass., Sez. trib., Sent. n. 10659 del 2003, che, sposando totalmente il precedente arresto, precisa che, in presenza di un atto quale la dichiarazione di successione, non è ammissibile la notifica di un avviso di accertamento intestato e diretto al contribuente (deceduto) nel suo ultimo domicilio, essendo l'A.f., al momento della notifica, a conoscenza sia del decesso del contribuente sia del nome degli eredi⁷.

Ecco che, dunque, deve ritenersi che la sentenza in epigrafe, nel far proprio il criterio interpretativo restrittivo, aderisca a quell'orientamento minoritario, direi di nicchia, che trova la sua convinta espressione nel recentissimo arresto della Suprema Corte del 17 luglio 2013, n. 17430⁸, nel quale i giudici di Piazza Cavour, in maniera lapidaria, statuiscono che la comunicazione di cui all'art. 65 deve essere effettuata nel pieno rispetto delle formalità prescritte dalla norma, non potendosi in alcun modo riconoscere equipollenza a fonti di conoscenza "indiretta" – *id est*, a titolo d'esempio, la dichiarazione dei redditi – alle quali non è espressamente riconosciuta la medesima valenza della comunicazione *de qua*.

Ricostruito il contrasto oggetto di dibattito, assai persuasiva appare ai nostri occhi la posizione della giurisprudenza maggioritaria che, nell'interpretare il dato letterale dell'art. 65, comma 2, d.p.r. n. 600 del 1973, adotta il criterio interpretativo estensivo. A legittimare il nostro convincimento è quanto disposto dal legislatore all'art. 6 della l. n. 212 del 2000, a tenore del quale gli uffici dell'A.f. sono tenuti a utilizzare le "informazioni in possesso della stessa Amministrazione" con espresso divieto di richiedere al contribuente "documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria". Di talché, applicando questa norma alle fattispecie in oggetto, nei casi in cui gli eredi abbiano comunicato il decesso del contribuente nonché le proprie generalità a mezzo atti quali, ad esempio, la dichiarazione di successione o la dichiarazione dei redditi, l'A.f. risulta già in possesso di tutte le informazioni di cui necessita per procedere alla notifica di atti relativi alle pendenze tributarie del *de cuius*; apparendo pertanto superflua, da parte degli eredi, la comunicazione di cui al predetto art. 65, nonché lesiva del principio di collabora-

⁷ Cfr. Cass., Sez. V, 15 settembre 2003, n. 13504; Cass. Sez. V, 8 agosto 2005, n. 16699.

⁸ Cfr. Cass., Sez. trib., 11 giugno 2008, n. 15417.

zione – cui i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono ispirati – la richiesta della stessa da parte degli uffici. A ciò si aggiunga un rilievo che emerge dal tenore letterale dello stesso articolo 65, laddove il legislatore stabilisce che “*la comunicazione può essere presentata direttamente all’ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con ricevuta di ritorno*”, il verbo potere stando a significare che quella descritta nella norma è solo una delle modalità con cui la comunicazione *de qua* può essere effettuata, non emergendo preclusioni di sorta alcuna dalla volontà manifestata dal legislatore.

RISCOSSIONE – Sgravio disposto dopo l’accoglimento in primo grado del ricorso del contribuente – Acquiescenza dell’ufficio ai motivi di opposizione del contribuente – Configurabilità – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 68 del 19 luglio 2012.

Il provvedimento di sgravio che l’ufficio emetta in ottemperanza della sentenza (di primo grado) di accoglimento del ricorso del contribuente non può essere interpretato come manifestazione di acquiescenza dell’ufficio medesimo alle doglianze ed ai motivi di ricorso proposti dal contribuente onde, riformata quella sentenza in grado di appello e provvedutosi all’iscrizione a ruolo del tributo, non può fondatamente contestarsi detta iscrizione e la notifica della conseguente cartella di pagamento sulla base della suddetta ipotizzata acquiescenza.

RISCOSSIONE – Avvisi di intimazione – Notificati da Equitalia in copia fotostatica – Legittimità.

IDEM – Cartella di pagamento – Prova della notifica – Produzione dell’estratto di ruolo – Insufficienza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez IV (Presidente e relatore: Tomasicchio). Sent. n. 13 del 27 febbraio 2013.

Il disconoscimento ai sensi dell’art. 2719 del c.c. di un avviso di intimazione notificato da Equitalia in copia fotostatica non impedisce al giudice di accertare la conformità all’originale a mezzo di presunzioni ed, essendo la compagine societaria dell’Agente della riscossione composta da soggetti di diritto pubblico, si presume che detti atti siano conformi all’originale.

Le copie dell'estratto ruolo sono insufficienti a dimostrare l'avvenuta notifica della cartella di pagamento.

RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Natura giuridica – Atto funzionale alla esecuzione forzata – Avviso di intimazione – Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Monterisi). Sent. n. 103 del 14 novembre 2012.

L'iscrizione ipotecaria esattoriale, pur non essendo atto dell'espropriazione forzata in senso stretto, esplica funzione cautelare preordinata alla successiva esecuzione ed è fondata sui medesimi presupposti e condizioni, ovvero la concreta ed attuale piena efficacia della prodromica notifica della cartella di pagamento. Ne consegue che, qualora, sia decorso più di un anno dalla notifica della cartella, l'iscrizione ipotecaria potrà essere disposta solo dopo la notifica della intimazione di pagamento prevista dal secondo comma dell'art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973, in quanto la mancata attivazione della fase espropriativa nel termine annuale comporta il venir meno della capacità del ruolo a valere come titolo esecutivo.

RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Mancata indicazione del responsabile del procedimento – Violazione dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente – Nullità – Non sussiste – Sottoscrizione del funzionario delegato – Sufficienza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VII (Presidente: Ancona – Relatore: Di Carlo). Sent. n. 30 del 13 giugno 2013.

La mancata indicazione del responsabile del procedimento previsto dall'art. 7 comma 2 della legge n. 212 del 2000 non è causa di nullità espressa dell'atto. Pertanto, nell'avviso di iscrizione ipotecaria, l'omessa indicazione del responsabile del procedimento trova supplenza nella sottoscrizione del funzionario delegato, idonea a garantire la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino e la garanzia del diritto alla difesa¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 1644 del 2013.

RISCOSSIONE – Dichiarazione tributaria – Emendabilità – Termine.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VI (Presidente: Buccino – Relatore: Cataldo). Sent. n. 120 del 16 ottobre 2012.

Nel caso in cui il contribuente intenda emendare la propria dichiarazione fiscale, potrà farlo entro cinque anni dalla data di presentazione (ai sensi dell'art. 2, comma 8, del d.p.r. n. 322 del 1998) e non entro il termine prescritto per l'inoltro della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (previsto dall'art. 2, comma 8 bis, dello stesso d.p.r.), decorso il quale è preclusa soltanto la compensazione delle imposte, anche in considerazione del fatto che l'emendabilità della dichiarazione costituisce espressione dei principi dell'affidamento e della buona fede.

RISCOSSIONE – Dichiarazione tributaria – Emendabilità nella fase contenziosa – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IX (Presidente e relatore: Di Gravina). Sent. n. 34 del 5 marzo 2012.

La dichiarazione tributaria è emendabile anche in sede contenziosa, atteso che non costituisce titolo dell'obbligazione tributaria, ma solo un momento essenziale del procedimento di accertamento.

RISCOSSIONE – Tributi locali – Tarsu – Riscossione frazionata dei tributi a seguito di sentenza di merito – Applicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente e relatore: Sepe). Sent. n. 98 del 15 ottobre 2013.

La norma dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, che prevede l'iscrizione a ruolo nella misura di due terzi a seguito della sentenza di primo grado, si applica a tutti i tributi che rientrano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie e dunque anche ai tributi locali, attenendo alla esecuzione, totale o parziale, della sentenza non definitiva¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 7831 del 2010 (ici), n. 28091 del 2009 (tarsu), n. 7758 del 2008 (imposta comunale pubblicità).

RISCOSSIONE – Credito d'imposta – Omessa indicazione delle compensazioni – Efficacia giuridica – Persistenza – Condizioni e ragioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente e relatore: Selicato). Sent. n. 52 dell'11 maggio 2012.

La mancata indicazione delle compensazioni non è omissione idonea a togliere efficacia giuridica all'utilizzazione del credito d'imposta, trattandosi di violazione meramente formale; ne deriva che l'errore materiale in cui il contribuente sia incorso nella compilazione della dichiarazione può essere corretto anche in sede contenziosa di prima istanza e, qualora risulti pienamente dimostrato, comporta l'annullamento dell'atto impositivo emesso a seguito del controllo formale ex art. 36 bis del d.p.r. n. 600 del 1973.

RISCOSSIONE – Rimborso – Credito risultante in dichiarazione – Termine per far valere il diritto al rimborso – Decorrenza – Consolidamento del credito per mancata rettifica della dichiarazione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Monterisi). Sent. n. 69 del 22 marzo 2013.

Qualora il contribuente abbia evidenziato un credito in dichiarazione è necessario attendere che l'Amministrazione finanziaria, nei termini stabiliti dall'art. 36 bis del d.p.r. n. 600 del 1973, operi il doveroso controllo, con il conseguente consolidamento del credito. Da tale momento l'Amministrazione è obbligata ad eseguire il rimborso ed il contribuente potrà far valere il proprio diritto nel termine di prescrizione ordinaria decennale.

RISCOSSIONE – Rimborso – Termini – Decorrenza – Versamenti in assenza del presupposto e versamenti in eccedenza – Differenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Sepe – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 162 dell'11 settembre 2012.

Nel caso in cui il pagamento sia stato effettuato in totale assenza del presupposto impositivo, il termine per la richiesta di rimborso inizia a decorrere dalla data del pagamento, mentre nel caso in cui la

richiesta di rimborso riguardi eccedenza di versamenti in acconto o pagamenti aventi carattere di provvisorietà, cui non corrisponda successivamente la determinazione di quello stesso obbligo in via definitiva, il termine decorre dal versamento del saldo.

RISCOSSIONE – Rimborso – Termine di decadenza previsto dalla norma di legge – Decorrenza dal pagamento – Deroga – Inammissibilità – Sentenza della Corte europea – Effetti – Rapporti esauriti – Inefficacia.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVI (Presidente e relatore: Petti).
Sent. n. 115 dell'11 giugno 2012.

La sentenza della Corte di Giustizia europea, che dichiara l'incompatibilità di una norma interna con il diritto comunitario, retroagisce al momento dell'entrata in vigore della norma trattandosi di sentenza dichiarativa, con la quale viene precisata l'interpretazione di una norma già esistente. Tale pronuncia non esplica, tuttavia, nessun effetto giuridico rispetto ai rapporti giuridici ormai esauriti, che tali siano o perché riguardo ad essi sia intervenuto un giudicato o sia divenuto inoppugnabile un atto di imposizione per la mancata proposizione dei rimedi previsti dall'ordinamento, o perché siano decorsi i termini di prescrizione o di decadenza stabiliti dalle norme per quel rapporto. Da tali premesse consegue, in relazione ad una istanza di rimborso per il quale le norme stabiliscono un termine di decadenza, che detto termine non può esser fatto decorrere dalla data di pubblicazione di detta sentenza¹.

¹ La redazione del *Massimario* raccomanda la lettura di tale sentenza, attesa l'esauritiva chiarificazione dei termini giuridici della *vexata quaestio* che essa apporta.

RISCOSSIONE – Rimborso – Decadenza del diritto – Sentenza della Corte di Giustizia europea – Efficacia nel tempo – Rapporto tributario esaurito – Inefficacia.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente e relatore: Petti).
Sent. n. 108 del 28 maggio del 2012.

L'incompatibilità di un tributo con il diritto comunitario determina che l'obbligazione è indebita sin dall'origine. Conseguentemente, è privo di fondamento l'assunto secondo il quale il diritto soggettivo al

rimborso sorge e diviene esercitabile soltanto a seguito della sentenza della Corte di Giustizia europea che abbia dichiarato la incompatibilità con il diritto comunitario della norma interna regolante lo specifico rapporto tributario.

RISCOSSIONE – Rimborso – Corte di Giustizia dell’Unione europea – Declaratoria di non conformità di un tributo – Termine per la proposizione dell’istanza di rimborso – Decorrenza.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Bortone – Relatore: Caione). Sent. n. 381, parte II, del 7 novembre 2012.

Nel caso in cui la Corte di Giustizia dell’Unione europea dichiara un tributo non conforme al diritto comunitario, il termine di quarantotto mesi per la proposizione della istanza di rimborso decorre, non dalla data del versamento, bensì dal momento della piena conoscibilità del diritto del contribuente e, quindi, dalla pubblicazione della sentenza¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 22282 del 2011.

RISCOSSIONE – Rimborso – Richiesta giudiziale ante 2006 – Interessi anatocistici – Applicabilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: Silvestrini – Relatore: De Francesco). Sent. n. 30, parte II, del 4 giugno 2012.

L’applicazione degli interessi anatocistici sulle somme da rimborsare giudizialmente richiesti in data anteriore al 2006 non trova ostacolo nel disposto della legge n. 248 del 2006, che li ha esclusi per le obbligazioni tributarie, avendo detta legge carattere innovativo.

RISCOSSIONE – Rimborso – Interessi anatocistici – Domanda giudiziale successiva alla erogazione degli interessi principali – Non debenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Petti – Relatore: Galantino). Sent. n. 97 del 14 maggio 2012.

Non sono dovuti gli interessi anatocistici qualora la relativa domanda giudiziale sia stata proposta successivamente alla erogazione da parte dell’ufficio degli interessi principali.

CONDONO – Art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011 – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e relatore: Scimè).
Ord. n. 8 del 12 febbraio 2013.

Nel caso in cui la cartella rappresenti il primo atto impositivo, la stessa ha natura di atto accertativo e rientra, quindi, nell'ambito applicativo della procedura di condono per le liti fiscali minori ex art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011. (Nel caso di specie era stato richiesto il pagamento di somme, in quanto il contribuente avrebbe indebitamente effettuato detrazioni non dovute).

Nota del prof. Giuseppe Ingraio***La cartella di pagamento tra atti impositivi e atti di riscossione***

La sentenza in rassegna risolve in modo puntuale il problema della applicabilità della definizione agevolata delle liti fiscali pendenti, contenuta nel d.l. n. 98 del 2011, nel caso in cui l'atto oggetto di opposizione sia rappresentato da una cartella di pagamento.

La questione in verità non presenta profili di novità, in quanto, come ben evidenziato dal collegio, era stata già affrontata in relazione alla precedente normativa sulla definizione delle liti fiscali pendenti contenuta nella legge n. 289 del 2002; normativa alla quale il d.l. del 2011 rinvia per ciò che concerne gli aspetti applicativi dell'istituto.

La legge del 2002 prevedeva la possibilità di definire in modo agevolato le liti fiscali pendenti connesse ad atti di accertamento, a provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ad ogni altro atto di imposizione, senza alcuna specificazione in merito alle opposizioni avverso la cartella di pagamento (ed il sottostante ruolo).

Il mancato riferimento alla cartella di pagamento non è certo qualificabile come una mera svista, posto che a differenza degli atti menzionati, essa può assumere la duplice veste di atto impositivo o atto liquidatorio, a seconda del procedimento in cui si innesta. Se la cartella ha funzione impositiva, la lite che si innesta per mezzo della sua opposizione può essere chiusa in modo agevolato.

L'intenzione del legislatore è quella di non consentire la chiusura agevolata di liti tributarie relative ad atti del fisco che hanno ad oggetto la mera riscossione di pretese *aliunde* determinate. È parso irragionevole, oltre che contrario al principio della capacità contributiva, rinunciare a gran parte di

una pretesa fiscale già definita nel suo ammontare, per la quale il contribuente lamenta vizi dell'atto di riscossione.

D'altra parte, con riferimento a quest'ultimo atto, la rinuncia a buona parte della pretesa può essere indotta dalla circostanza che il fisco ha scarsa possibilità di pervenire ad una concreta acquisizione del tributo; circostanza che non involge in alcun modo la pendenza di una lite avente ad oggetto l'atto medesimo. Per fronteggiare in modo emergenziale il problema dell'inefficienza della riscossione coattiva, esiste, infatti, uno specifico strumento, rappresentato dalla c.d. rottamazione dei ruoli, che consente al contribuente di versare una somma sensibilmente ridotta in relazione ai debiti tributari iscritti a ruolo non più contestabili.

L'opposizione giudiziale avverso un atto di riscossione può essere, invero, valutata come un elemento che lascia presumere che il fisco ha possibilità di acquisire il proprio credito. Nella fase della riscossione, le criticità si riscontrano non con i contribuenti che si oppongono agli atti, ma con coloro che "spariscono", liquidando la società, trasferendo la residenza all'estero, etc., ovvero non si oppongono, essendo privi di patrimonio.

In questa prospettiva, la scelta di non consentire la chiusura agevolata delle liti riguardanti gli atti della riscossione appare del tutto ragionevole ed opportuna. Le esigenze di deflazionare il contenzioso tributario e di anticipare la riscossione dei tributi e delle sanzioni possono pertanto ragionevolmente essere affrontate con l'introduzione di una definizione premiale delle controversie, solo qualora l'opposizione riguardi atti di natura impositiva; in questi ultimi casi, l'entità della pretesa fiscale è di per sé incerta, potendo subire una riduzione da parte delle Commissioni tributarie. Viceversa, qualora le liti fiscali si innestano su atti di tipo liquidatorio, non vi è alcun rischio per il fisco di subire una riduzione del *quantum* preteso (salvo l'annullamento dell'atto qualora presenti vizi), né la pendenza della lite può indurre a ritenere che il contribuente intenda sottrarsi alla riscossione.

Fatta questa precisazione, chiariamo se, nel caso affrontato dai giudici pugliesi, la cartella di pagamento oggetto di opposizione aveva funzione impositiva ovvero liquidatoria.

Il contribuente ha subito un controllo della dichiarazione, ai sensi dell'art. 36 *bis* del d.p.r. n. 600/73, dal quale è emerso che aveva indicato in compensazione dei crediti di imposta scaturenti da spese per investimenti in beni strumentali, senza riportare nell'apposito prospetto della dichiarazione (il quadro RU) tutte le informazioni che vengono richieste per monitorare l'esistenza e gli utilizzi del credito in questione. L'Amministrazione finanziaria ha quindi ritenuto indebite le compensazioni, iscrivendo a ruolo i tributi compensati; ruolo al quale è seguita la notifica della cartella di pagamento.

Orbene, senza indugiare sul legittimo utilizzo della procedura prevista dall'art. 36 *bis* citato per il recupero delle somme indebitamente compensate¹, riteniamo che sia agevole qualificare la cartella in questione come atto impositivo piuttosto che di riscossione. Essa non è infatti un atto riproduttivo di un precedente provvedimento impositivo, né un atto con cui si richiede il pagamento di un tributo dichiarato dal contribuente ma non versato, piuttosto ha carattere innovativo e, quindi, ha “*la forza tipica di un atto provvedimentoale che sebbene limitato quanto al contenuto, espande i suoi effetti sino all'esistenza stessa della pretesa*”².

A queste conclusioni si è peraltro conformata la giurisprudenza di legittimità³, che ha chiaramente affermato che il concetto di atto di imposizione può riferirsi anche alle cartelle di pagamento emesse a seguito del controllo formale della dichiarazione.

Può, invece, discutersi se la natura impositiva sussista anche per quelle cartelle emesse a seguito di una mera liquidazione dell'imposta sulla base dei dati indicati nella dichiarazione, ovvero nei casi di errati riporti di perdite e crediti provenienti da dichiarazione relativi ad anni precedenti.

La rettifica dell'Amministrazione finanziaria in tali casi non è frutto di una contestazione attinente alla materia imponibile dichiarata o alla liquidazione del tributo. Ci troviamo in una “zona grigia” che però sembra più prossima alla attività di tipo liquidatorio piuttosto che impositiva.

Se il contribuente indica quale onere deducibile o detraibile un importo maggiore di quello consentito (errore non più configurabile con l'avvento del fisco telematico), ovvero sbaglia il riporto di una perdita proveniente dalla dichiarazione per l'anno precedente, restiamo sempre nell'ambito della esatta quantificazione di elementi dichiarati dal contribuente.

Né il rilievo sanzionatorio che consegue a queste ultime tipologie di rettifiche può essere considerato come un argomento che depone a favore della natura impositiva del ruolo e della conseguente cartella di pagamento, in quanto a ben vedere le sanzioni vengono irrogate anche nel caso di omesso versamento dei tributi dichiarati, dove non si può revocare in dubbio la funzione liquidatoria del ruolo e della cartella.

¹ L'Agenzia delle entrate avrebbe dovuto utilizzare l'atto denominato “avviso di recupero del credito d'imposta”, la cui natura è indiscutibilmente quella di atto impositivo.

² Così espressamente M. BASILAVECCHIA, *Ruolo di imposta*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989, vol. XLI, pag. 182.

³ Cfr. Corte di Cassazione 15 aprile 2005, n. 7892. La sentenza afferma l'ammissibilità della definizione di una lite fiscale pendente avente ad oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento scaturita da un controllo formale della dichiarazione.

In definitiva, l'evoluzione delle procedure di rettifica della dichiarazione ha da tempo messo in crisi la concezione tradizionale secondo cui l'avviso di accertamento rappresenta l'atto impositivo, mentre la cartella di pagamento rappresenta l'atto liquidatorio; le cartelle di pagamento (e l'iscrizione a ruolo dell'ufficio impositore che esse riproducono) possono ormai svolgere, oltre la funzione di atto di riscossione, anche quella di atto impositivo, e come tali, ove impugnate dinnanzi la Commissione tributaria, le liti possono essere oggetto di chiusura agevolata ai sensi del d.l. n. 98 del 2011.

CONDONO – Operazioni inesistenti – Riporto del credito iva per effetto del condono – Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Colapinto). Sent. n. 19 del 28 febbraio 2012.

In tema di condono fiscale, la definizione automatica non impedisce all'ufficio di rettificare il credito iva, esposto in dichiarazione, derivante da operazioni ritenute inesistenti. Tale principio è valido anche nel caso in cui il contribuente non abbia chiesto il rimborso del credito iva ma abbia optato per il riporto dello stesso.

CONDONO – Art. 12 legge n. 289 del 2002 – Versamento seconda rata – Proroga – Obiettiva incertezza – Ritardato versamento – Errore scusabile – Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV (Presidente e relatore: De Pascalis). Sent. n. 355 del 25 giugno 2012.

È pacifico che il mancato o il ritardato versamento di una rata è causa di decadenza degli effetti del condono, costituendo questo una particolare forma di sanatoria (c.d. condono clementiale), con la conseguenza che il versamento dell'ammontare residuo dovuto è fondamentale ai fini della sua efficacia, non essendo ammessi né omissioni né ritardi, salva, secondo le disposizioni del comma 9 dell'art. 16 della legge n. 289 del 2002, la rilevanza dell'errore scusabile applicabile a tutte le forme di condono previste dalla summenzionata legge.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Diritto comunitario – Incompatibilità della norma interna.

IDEM – Sentenza Corte di Giustizia europea – Efficacia sui rapporti tributari.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXV (Presidente e relatore: Scimè).
Sent. n. 54 del 4 marzo 2013.

Le sentenze della Corte di Giustizia europea che sanciscono la contrarietà di una norma interna con il diritto comunitario hanno natura dichiarativa, in quanto precisano l'interpretazione di una norma già esistente che, fin dall'origine, doveva ritenersi incompatibile con il diritto comunitario. A seguito della decisione di incompatibilità, il giudice nazionale è vincolato ad adottare l'interpretazione della norma comunitaria stabilita dalla Corte di Giustizia europea, nonché a non applicare, in casi analoghi, la norma interna ritenuta confliggente, che deve quindi essere disapplicata anche in relazione a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa.

Le sentenze della Corte di Giustizia europea, mentre incidono sui rapporti tributari sorti e non ancora esauriti alla data di pubblicazione delle stesse, non esplicano alcun effetto riguardo ai rapporti definiti, per i quali sia intervenuto un giudicato o sia divenuto inoppugnabile un atto di imposizione preclusivo¹.

¹ Cass., SS.UU., Sent. n. 19345 del 2011.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Accertata incompatibilità di una norma con il diritto comunitario – Obbligo di disapplicazione da parte del giudice nazionale – Effettiva rimozione da parte del legislatore – Necessità – Esclusione.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Bortone – Relatore: Caione). Sent. n. 381, parte I, del 7 novembre 2012.

Qualora sia accertata una discriminazione incompatibile con il di-

ritto comunitario, il giudice nazionale ha l'obbligo di disapplicarla senza dover chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore, dovendo applicare ai componenti della categoria sfavorita lo stesso regime che viene riservato alle persone dell'altra categoria¹.

¹ Comm. trib. reg. Toscana, Sez. I, Sent. n. 234 del 2012.

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE –
Atti di ingiunzione – Certezza sulla provenienza dell'atto – Sottoscrizione – Necessità – Esclusione.**

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. III (Presidente: Buffa – Relatore: De Lecce). Sent. n. 202 del 3 maggio 2013.

In linea con i principi generali contemplati dal d.lgs. n. 39 del 1993 ed in virtù della informatizzazione della Pubblica amministrazione, gli atti che contengono ingiunzioni di pagamento non sottoscritti non sono nulli nel caso in cui sia certa la loro provenienza dall'autorità emanante ed in considerazione, siccome rilevato dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 117 del 2000, del fatto che l'autografia della sottoscrizione dell'atto amministrativo costituisce elemento essenziale solo nei casi espressamente previsti dalla legge.

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE –
Compensazione – Applicabilità nei soli casi previsti dalla legge.**

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. III (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Nettis). Sent. n. 56, parte II, del 6 marzo 2013.

In materia tributaria la compensazione è ammessa, in deroga alle disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche ed inderogabili norme di legge. Tale principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, comma 1, della legge n. 212 del 2000, il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno di imposta 2002; né per effetto dell'art. 17 del

d.lgs. n. 241 del 1997, il quale nell'ammettere la compensazione in sede di versamenti unitari delle imposte, ne ha limitato l'applicazione all'ipotesi di crediti dello stesso periodo nei confronti dei medesimi soggetti e risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data della sua entrata in vigore.

Nota dell'avv. Luca Lubelli

La compensazione nel diritto tributario e l'applicabilità dell'art. 8 comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente in assenza dei decreti di attuazione previsti dal comma 8

In via generale, l'istituto della compensazione è regolato dalle norme civilistiche e, in particolare, dagli articoli da 1241 a 1252 del codice civile. Essa rappresenta una modalità di estinzione dell'obbligazione diversa dal "tradizionale" adempimento, constando nella parziale o totale estinzione delle reciproche posizioni debitorie e creditorie, intercorrenti fra due differenti soggetti, così da elidere "le reciproche posizioni debitorie di due soggetti, ciascuno debitore e contestualmente creditore dell'altro"¹.

L'applicazione generalizzata dell'istituto della compensazione non è tuttavia inderogabile.

Infatti l'articolo 1246 c.c., elenca i casi in cui detto istituto non trova applicazioni e fra questi, al numero 5 viene annoverato il "...divieto espresso dalla legge"².

Per questa ragione, nell'ambito del diritto tributario, autorevole dottrina³, che ha trovato conforto nella giurisprudenza⁴, ha ritenuto di escludere l'appli-

¹ Così P. PERLINGIERI, *Dei modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento*, in *Commentario del codice civile*, a cura di A. SCIALOJA e G. BRANCA, Libro Quarto, delle Obbligazioni, Bologna, Roma 1975, 3-4.

² I giudici di legittimità ritengono che tale divieto sia desumibile dal contesto delle norme tributarie e, in particolare, in materia di iva, sia ricavabile dalla "...analitica regolamentazione della solutio..." che esprimerebbe l'esercizio "...da parte della legge speciale della facoltà di derogare alle comuni disposizioni codicistiche sull'estinzione per compensazione ..." (Cass., Sent. n. 14579 del 2001).

³ Per una disamina della letteratura sul tema si rinvia a A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Il tomo I Milano, 1957, 326; F. COCIVERA, *La compensazione nel diritto tributario*, in *Rass. Dir. Pubbl.* 1962, 5, S. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, 496 ss; P. RUSSO, *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002; G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010. In giurisprudenza, si segnala Cass., Sent. nn. 1815 del 1994 e 4035 del 1974.

⁴ Cfr. Cass. Sent. n. 7443 del 2006. Il dettato dell'art. 1246 n. 3 c.c. è stato considerato dalla giurisprudenza della Suprema Corte, e anche dalla giurisprudenza tributaria di merito, uno dei

cazione generalizzata della compensazione in favore del contribuente, anche per le caratteristiche proprie dell'obbligazione tributaria, e in particolare della funzione pubblica esercitata dall'ente impositore e la conseguente indisponibilità del rapporto di imposta, rendendo possibile l'utilizzo di questo istituto soltanto nel caso in cui fosse l'Amministrazione finanziaria ad opporla, riconoscendone anzi la legittimità nelle ipotesi di crediti e debiti tributari facenti capo a diverse amministrazioni dello Stato.

Per il contribuente l'utilizzo della compensazione doveva essere espressamente permesso da una legge tributaria; in mancanza l'istituto civilistico non poteva avere ingresso in termini generali, anche in assenza comunque di un divieto espresso per legge⁵.

Nel settore fiscale la prima norma che ha ammesso la compensazione del contribuente dei propri debiti di origine fiscale e previdenziale, è stata introdotta con l'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Con la riforma del 1997 si è pertanto notevolmente semplificata la gestione dei rapporti impositivi e contributivi; il contribuente non è più costretto a corrispondere la somma dovuta ed avviare, contestualmente, la procedura di rimborso per ottenere la restituzione dell'importo indebitamente versato o del credito maturato a causa del sistema applicativo del tributo, come può accadere in materia di iva.

Ma il legislatore in realtà non ha inteso introdurre, con questa norma, la compensazione come generale metodo di estinzione delle obbligazioni tributarie, poiché i tributi oggetto di possibile compensazione sono soltanto quelli tassativamente individuati nel testo dell'art. 17 del decreto, di spettanza dello Stato, delle regioni, degli enti locali, dell'inps e di altri enti previdenziali o assicurativi e devono risultare riferibili allo stesso periodo ed essere stati esposti nelle dichiarazioni e nella denunce periodiche presentate successivamente alla data della sua entrata in vigore.

Soltanto con l'art. 8, primo comma dello Statuto dei diritti del contribuente, il legislatore tributario si è uniformato alla disciplina di diritto civile,

motivi di impedimento all'utilizzo della compensazione da parte del soggetto privato nell'ambito del diritto tributario. La compensazione è appunto esclusa in quanto i crediti relativi alle entrate tributarie e in genere di quelle dello Stato sono da considerarsi impignorabili in quanto vincolati al raggiungimento di finalità pubbliche (Cass., Sez. III, Sent. n. 493 del 2003, in *Corr. Giur.* 2003, 295; Ctc Sez. X, Sent. n. 4383 del 1985; Ctc, Sez. V, Sent. n. 2241 del 1983). Al contrario era pacificamente ammesso l'utilizzo di tale istituto da parte dell'Amministrazione finanziaria; questo in virtù della considerazione che il fisco compensava il proprio credito impignorabile con il credito che il contribuente vantava nei confronti del fisco medesimo, potendo questo ultimo essere oggetto di pignoramento.

⁵ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte Generale, Padova, 2003, 491.

stabilendo, in termini generali, che l'obbligazione tributaria può essere estinta da parte del contribuente⁶, anche attraverso l'istituto della compensazione.

La stessa disposizione, all'ottavo comma, ha rinviato però a una successiva normazione la disciplina di settore, stabilendo la necessità dei decreti di attuazione, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, per la definizione delle modalità operative della compensazione dell'obbligazione fiscale.

La mancata adozione di questa normazione secondaria ha reso, di fatto, inoperante la norma sistematica.

Su questo punto la sentenza in commento non si discosta dall'orientamento "granitico" espresso dalla giurisprudenza dalla Corte di Cassazione (Cass., Ord. nn. 17001 del 2013 e n. 12341 del 2011; Sent. nn. 12262 del 2007 e n. 15128 del 2006)⁷, per la quale l'inapplicabilità della predetta disciplina è desumibile dallo stesso articolo 8, commi 6 e 8, ove si rinviano gli effetti dell'innovazione a decorrere dall'anno d'imposta 2002 e si subordinano, in ogni caso, alla previa emanazione di apposita disciplina di attuazione.

In questo modo, implicitamente, la norma rafforza il principio secondo cui l'estinzione per compensazione del debito d'imposta, allo stato della legislazione tributaria, può rendersi concretamente applicabile a tutti i tributi solo se espressamente regolata e definita dalla normativa di dettaglio.

⁶ Per G. FALSITTA, *Manuale*, *op. cit.* pagg. 296, 298, la norma dello Statuto varrebbe quale principio tributario finalizzato ad estendere all'intero sistema fiscale la disciplina dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997. Per G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, *op. cit.* 201, lo Statuto ha indicato due distinti modelli di compensazione. Il primo, caratterizzato da una stretta vincolatività per il contribuente ai casi espressamente previsti, trova la sua ragione d'essere nell'ambito della disciplina dei versamenti diretti (compensazione "fiscale"). Il secondo invece, che si basa sulla regola generale per il privato di poter compensare un proprio debito scaturente da una obbligazione tributaria qualora si trovi contestualmente in posizione creditoria nei confronti del fisco, viene definito compensazione "tributaria", in quanto va ad abbracciare in maniera indefinita tutte le fattispecie della materia tributaria che involgano un rapporto di debito/credito del contribuente e che non siano già altrove regolamentate.

⁷ La recentissima ordinanza della Cassazione del 9 luglio 2013 n. 17001 ha confermato l'orientamento restrittivo, ritenendo che "d'altronde in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso, ed ogni deduzione sono regolate da specifiche, inderogabili norme di legge. Tale principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, comma primo, della legge 27 luglio 2000, n. 212, il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002". La giurisprudenza è univoca sul punto.

Si ritiene però eccessivamente penalizzante per il contribuente l'interpretazione restrittiva fornita dalla giurisprudenza sulla sfera di applicazione dell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, in considerazione del carattere immediatamente precettivo e non meramente programmatico della legge n. 212 del 2000, quale strumento di realizzazione dei principi costituzionali previsti dagli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione⁸. Così di fatto si è subordinato l'esercizio di un diritto del contribuente, ovvero quello di estinguere l'obbligazione tributaria anche con la compensazione, all'inerzia del legislatore, che si è limitato ad enunciare, ma a non rendere concretamente applicabile, il principio di diritto anzidetto⁹.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Agevolazioni tributarie – Credito d'imposta – Investimenti produttivi – Individuazione temporale – Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Marrese – Relatore: Schilardi). Sent. n. 146 del 13 luglio 2012.

L'acquisto di un terreno avvenuto in epoca antecedente all'entrata in vigore della legge n. 388 del 2000 non può essere assunto a momento iniziale di un investimento produttivo per il quale è attribuito il contributo nella forma di credito d'imposta; questo può tuttavia essere utilizzato dall'imprenditore a partire dal momento in cui su quel terreno l'investimento è concretamente effettuato (nel caso di specie, con la costruzione di un capannone industriale e l'esecuzione degli adempimenti previsti dall'art. 8 comma 1 bis della suddetta legge n. 388 del 2000).

⁸ Sulla natura giuridica dello Statuto dei diritti del contribuente si rinvia a A. URICCHIO, *Statuto dei diritti del contribuente*, voce *Digesto, Disc. Priv.* pag. 886 e ss., che ritiene come nonostante il richiamo ad alcune disposizioni costituzionali e il tenore dei principi che contiene, lo Statuto non può assurgere a norma di rango costituzionale, né essere considerata legge rinforzata, in considerazione del carattere rigido della Costituzione repubblicana e della peculiarità del procedimento di approvazione che caratterizza le leggi rinforzate e che certo non è stato seguito per l'adozione della legge n. 212.

⁹ Cfr. A. FEDELE, *L'art. 8 dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Dir. trib.* 2001, I 907; L. SALVINI, *Sarebbe preferibile l'opzione della immediata applicabilità*, in *Guida Normativa* 12, 2002, 29; G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, 2006, 32; S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano 2006, 134; M. BASILAVECCHIA, *Applicabilità immediata della compensazione tributaria*, *Corr. Trib.* 2007 40; P. CORDEIRO GUERRA, *La compensazione*, in *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004 27, 32.

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE –
Dichiarazione d'imposta – Natura giuridica – Dichiarazione di
scienza – Rettificabilità – Termine.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. V (Presidente: De Palma – Relatore: Chiarolla). Sent. n. 65 del 22 ottobre 2012.

La dichiarazione d'imposta ha natura di dichiarazione di scienza e non di volontà, pertanto, la stessa non costituisce titolo dell'obbligazione tributaria ma soltanto un momento del procedimento di accertamento e riscossione dell'imposta; ne deriva che la stessa è ritrattabile qualora sia affetta da errore, sia di fatto che di diritto.

Ai sensi dell'art. 2, comma 8 del d.p.r. n. 322 del 1998, il termine per correggere errori ed omissioni contenuti nella dichiarazione dei redditi coincide con quello previsto dall'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973 per la rettifica della stessa, mentre il termine previsto dall'art. 2, comma 8 bis, del d.p.r. n. 322 del 1998 dev'essere rispettato solo qualora si voglia utilizzare in compensazione il credito risultante dalla nuova dichiarazione.

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE –
Scritture contabili – Onere di conservazione – Oltre il termine
decennale – Legittimità – Disposizioni contrarie contenute nello
Statuto dei diritti del contribuente – Irrilevanza.**

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Marrese – Relatore: Leuci). Sent. n. 175 del 14 settembre 2012.

Ai sensi dell'art. 22 del d.p.r. n. 600 del 1973, il termine di conservazione delle scritture contabili è più lungo di quello decennale previsto dal codice civile, poiché la norma speciale prevale su quella di carattere generale di cui all'art. 8, comma 5, della legge n. 212 del 2000, che limita il termine di conservazione di atti e documenti a dieci anni.

**DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE –
Sanzioni tributarie – Art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997 – Cause di non
punibilità – Crisi economica e impossibilità di riscossione dei cre-
diti – Causa di forza maggiore – Sussiste.**

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Silvestri – Relatore: Viola). Sent. n. 493 del 6 agosto 2012.

Costituisce causa di forza maggiore e quindi di non punibilità, la crisi economica internazionale e locale, nonché la dimostrata presenza di crediti non riscossi per ragioni imprevedibili ed indipendenti dall'imprenditore, che lo pongano nell'impossibilità di adempiere ai propri doveri fiscali.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Applicazione – Retroattività della norma più favorevole al contribuente – Sussistenza – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente e relatore: Petti). Sent. n. 201 dell'8 ottobre 2012.

In caso di abrogazione della norma che prevedeva la sanzione dell'illecito tributario, la nuova disciplina dev'essere applicata con effetto retroattivo, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo, con l'unica condizione che il provvedimento impugnato non sia definitivo.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Versamento ritardato di un giorno – Riduzione delle sanzioni – Decadenza dal beneficio – Esclusione.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IV (Presidente: Tomasicchio – Relatore: Sasso). Sent. n. 181 del 18 luglio 2012.

Il versamento in ritardo di un solo giorno non fa decadere il contribuente dal beneficio della riduzione della sanzione dal 30% al 10%, ex art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Misure cautelari – Sequestro conservativo ex art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 – Ambito applicativo – Limitazione ai crediti da sanzioni – Esclusione – Estensione ai debiti d'imposta – Fondamento.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Venneri). Sent. n. 56 del 29 giugno 2012.

Il sequestro conservativo, ex art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997, può essere chiesto ed autorizzato non solo in base a provvedimenti di irrogazione della sanzione o all'atto di contestazione, ma anche sulla sola

base del processo verbale di constatazione che precede il momento sanzionatorio. Ciò, tenuto conto che la norma richiede come esclusivi requisiti per la sua adozione il “fumus boni iuris” e il “periculum in mora” relativi ad un debito maturato, a titolo di tributo o di sanzione, nei confronti del fisco.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni amministrative – Omesso versamento di imposte dirette ed iva – Grave crisi aziendale del contribuente – Perdita dell’unico cliente – Conseguente impossibilità ad adempiere per mancanza di liquidità – Causa di forza maggiore – Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIII (Presidente: Giardino – Relatore: Leuci). Sent. n. 162 del 5 settembre 2012.

In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, non costituisce esimente ex art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997 la perdita del principale committente. Ciò in quanto, nell’ottica di una gestione programmabile, la riduzione delle commesse comporta una riduzione dell’attività e non costituisce una causa di forza maggiore, cioè un evento imprevisto ed imprevedibile, invocabile come esimente al pagamento dei tributi.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Misure cautelari – Presupposti – Fumus – Richiamo degli elementi posti a base dell’accertamento – Insufficienza – Periculum – Elementi obiettivamente sintomatici del pericolo – Necessità.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Fiorella – Relatore: D’Antonio). Sent. n. 333 del 9 ottobre 2012.

Per ottenere la concessione delle misure cautelari, l’Amministrazione finanziaria non può limitarsi a richiamare pedissequamente i rilievi contenuti nell’avviso di accertamento, dovendo per il “fumus” produrre ulteriori elementi non risultanti dall’avviso stesso e per il “periculum” riferirsi a dati oggettivi riguardanti la consistenza patrimoniale del debitore e ad indici soggettivi, concernenti il comportamento processuale ed extraprocessuale del creditore.

Nota della dott.ssa Marta Basile

La valenza dell'atto di accertamento ai fini dell'accoglimento della istanza di iscrizione di ipoteca e sequestro conservativo

L'iscrizione di ipoteca ed il sequestro conservativo sono le misure cautelari previste dall'art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 a favore dell'ufficio o dell'ente che abbia fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito.

Come si desume dal combinato disposto del predetto art. 22, comma 1 e dell'art. 27, commi da 5 a 7, del d.l. n. 185 del 2008, i presupposti per l'adozione delle predette misure cautelari sono:

- l'esistenza di un atto di contestazione, di un provvedimento di irrogazione sanzione, di un avviso di accertamento, di un processo verbale di constatazione o di un atto di recupero, ritualmente notificati e dai quali si evinca la sussistenza del c.d. *fumus boni iuris*, ossia l'attendibilità e sostenibilità della pretesa tributaria;
- il fondato timore, da parte dell'ufficio, di perdere la garanzia del proprio credito, c.d. *periculum in mora*.

I predetti presupposti devono sussistere congiuntamente affinché possa essere applicata la misura cautelare.

Sulla individuazione dei criteri utili per riconoscere la sussistenza dei predetti presupposti, di particolare interesse risulta la sentenza in commento con cui la Commissione tributaria provinciale di Lecce ha rigettato la richiesta di adozione di misura cautelare inoltrata dall'Agenzia delle entrate. Nello specifico, per quanto riguarda il "*fumus*", il collegio evidenzia che l'ufficio abbia semplicemente richiamato il processo verbale di constatazione e l'avviso di accertamento limitandosi a riportare una mera elencazione dei rilievi contenuti in quest'ultimo mentre sarebbe stato necessario corroborare la propria richiesta con ulteriori elementi non risultanti dall'avviso di accertamento. Per quanto riguarda, invece, il "*periculum*" la Commissione ritiene che l'ufficio non abbia fornito alcuna prova del "*fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito*", come testualmente previsto dall'art. 22 del d.lgs. n. 447 del 1997, mentre avrebbe dovuto fare riferimento a dati oggettivi riguardanti la consistenza patrimoniale del debitore nonché ad indici soggettivi concernenti il comportamento processuale ed extraprocessuale del contribuente.

La costruzione motivazionale dei giudici leccesi è condivisibile solo parzialmente. Non si concorda, infatti, con la parte motiva in cui si ritiene non provata l'esistenza del presupposto del "*fumus*" per il fatto che, nella richiesta della misura cautelare presentata dall'Agenzia, mancano "*ulteriori elementi non risultanti dall'avviso di accertamento*".

Al riguardo va, infatti, evidenziato che il primo comma dell'art. 22 del

d.lgs. 472 del 1997 prevede espressamente che l'ufficio può chiedere la misura cautelare "in base" all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione ed anche al semplice verbale di constatazione.

L'interpretazione logica della norma comporta, dunque, che il legislatore attribuisca ai predetti atti una "presunzione" di *fumus* tanto da effettuare una elencazione tassativa e da riservare ad essi il ruolo di provvedimento da porre a base della richiesta della misura cautelare. Anche l'interpretazione sistematica della norma porta alla medesima conclusione se si considera che l'atto formale notificato al contribuente ha già subito un'attenta e approfondita valutazione da parte dell'ufficio circa l'attendibilità e la sostenibilità della pretesa tributaria. È questa la logica che ha portato il legislatore a prevedere che è in base a tali atti che l'Amministrazione finanziaria può chiedere la misura cautelare; ne consegue che non è da escludere, come invece hanno fatto i giudici leccesi, che l'ufficio, nella richiesta di adozione delle misure in argomento, possa fare mero rinvio al predetto titolo.

Il provvedimento emesso dell'Amministrazione finanziaria, infatti, deve essere sempre corredato da idonea motivazione a supporto delle ragioni di fatto e di diritto che hanno condotto alla sua emissione e deve contenere, quanto meno in embrione, la prova della propria legittimità.

A supporto di tale impostazione interpretativa interviene il comma 7 dell'art. 22 il quale dispone che quando si procede alla richiesta della misura cautelare sulla base di un semplice processo verbale di constatazione, le ottenute misure cautelari perdono efficacia "se nel termine di 120 giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione". Quest'ultima norma non ha altro significato se non quello di rimarcare l'attendibilità, dal punto di vista della legittimità e quindi del *fumus boni iuris*, della pretesa tributaria contenuta nei provvedimenti formali, autonomamente impugnabili, emessi dall'Amministrazione finanziaria; a differenza del processo verbale di constatazione che, in quanto atto endoprocedimentale, deficiava di uno scheletro motivazionale adeguatamente strutturato, indispensabile nell'atto di accertamento.

Qualora la misura cautelare venga chiesta sulla sola base del processo verbale di constatazione, allora sì che l'ufficio deve, oltre ad indicare il titolo in forza del quale chiede l'adozione delle misure cautelari, evidenziare analiticamente anche le ragioni che stanno a fondamento della pretesa richiamando ogni altra circostanza che non si possa evincere dal verbale medesimo come, ad esempio, l'accertamento dei fatti comprovanti la violazione in sede penale.

Ne deriva che la categorica affermazione del collegio giudicante nel ritenere che "l'ufficio abbia l'obbligo di corroborare la propria richiesta di applicazione di misura cautelare con ulteriori elementi non risultanti dall'avvi-

so di accertamento” appare un monito non riferibile al “*fumus*” ma, se mai, per le ragioni che si esporranno di seguito, al “*periculum in mora*”.

Se, infatti, l’ufficio, per vedere accettata la propria richiesta di misure cautelari sotto l’aspetto della parvenza di diritto fosse obbligato ad indicare elementi necessariamente non contenuti nell’atto notificato, vedrebbe come valida opzione, quella di non esplicitare per intero già nel provvedimento i passaggi logico-giuridici che ne hanno determinato l’emissione al fine di “sfoderarli” in sede di richiesta di misura cautelare; ma un simile atteggiamento procedimental-processuale andrebbe in spregio ai principi di trasparenza, chiarezza, completa motivazione, collaborazione, buona fede ed affidamento sanciti dallo Statuto dei diritti del Contribuente. Occorrerebbe se mai, *a contrario*, che il giudice, nel valutare se concedere o meno l’autorizzazione alla misura cautelare verifichi che l’atto sulla base del quale la stessa viene chiesta, evidenzi in maniera chiara ed esaustiva i presupposti di fatto e di diritto che possano giustificare la richiesta che a quell’atto fa rinvio¹.

Sicuramente condivisibile, invece, appare la sentenza in commento nella parte in cui ritiene che nel caso oggetto del giudizio, non vi siano gli elementi per ritenere sussistente il secondo requisito: il *periculum in mora*.

Il concetto di *periculum* richiama, infatti, una pluralità di elementi concordanti tali da ritenere possibile che il contribuente ponga in essere atti volti a sottrarre i beni da eventuali azioni esecutive da parte dell’Agente della riscossione. Come indicato dalla stessa Agenzia delle entrate², l’evidenziazione del *periculum in mora* deve essere adeguatamente circostanziata nella istanza e deve scaturire da un’approfondita ed attenta analisi della situazione del debitore-contribuente. L’adozione delle misure cautelari, in definitiva, deve essere improntata a grande prudenza per le intuibili pesanti implicazioni sul patrimonio del contribuente.

Nel caso di specie l’ufficio non ha relazionato circa l’effettuazione dell’esame dell’intera posizione del debitore al fine di avere una visione approfondita della situazione debitoria erariale complessiva dello stesso né ha dimostrato che, con grande probabilità, il debitore avrebbe potuto dissolvere i propri beni che devono essere, già al momento della richiesta di misura cautelare, insufficienti o comunque appena sufficienti a soddisfare la pretesa erariale.

¹ Su un caso di presenza di elemento oggettivo (evidenziata sproporzione tra credito tributario rispetto al valore dei beni del contribuente) e soggettivo (peculiare condotta del debitore che lascia presumere l’intento di rendersi insolvente) rinvenibili dalle risultanze del processo verbale di constatazione della Guardia di finanza e dalle motivazioni degli avvisi di accertamento che ha portato alla conferma della sentenza di primo grado con cui era stata accolta l’istanza di misura cautelare, si veda Commissione tributaria regionale della Puglia, Sent. n. 56 del 6 aprile 2012 – Sez. VIII, Presidente Lorusso, Relatore Di Carlo.

² Circolare n. 4 del 15 febbraio 2010 della Direzione centrale dell’Agenzia delle entrate.

I giudici, inoltre, hanno evidenziato l'inesistenza di qualsivoglia pericolo di perdita di garanzia del credito in ragione della evidente sproporzione tra il potenziale debito del contribuente (circa 620.000,00 euro) a fronte di un patrimonio immobiliare costituito da ben 236 immobili di proprietà, tra fabbricati e terreni. Il collegio giudicante ha sottolineato, inoltre, la mancata evidenziazione, da parte dell'ufficio, di comportamenti anomali del contribuente volti a far perdere la garanzia del credito, quali l'alienazione, anche parziale, dell'ingente patrimonio immobiliare. La necessità di procedere in tal senso è stata indicata dalla stessa Agenzia delle entrate, nella circolare n. 4 del 2010, ove viene precisato che *"in ipotesi di notevole sproporzione tra la consistenza patrimoniale del contribuente (o autore della violazione) e l'entità del credito da tutelare, al predetto elemento statico deve affiancarsi, ai fini del requisito del periculum in mora, l'ulteriore elemento dinamico rappresentato dal comportamento del contribuente successivo all'espletamento del controllo, desumibile da ogni concreto elemento indicativo della volontà del debitore di depauperare il proprio patrimonio"*.

La posizione processuale dell'ufficio, infine, è stata aggravata dall'assoluta genericità della istanza avanzata che non indicava né gli immobili sui quali risultava già iscritta l'ipoteca né i beni sui quali iscriverla.

Correttamente, pertanto, la Commissione conclude per il rigetto della richiesta di misura cautelare formulata dall'Agenzia delle entrate; epilogo a cui si sarebbe, comunque, giunti qualora fosse stata riconosciuta l'esistenza del *fumus*, considerata la necessaria congiunta sussistenza di entrambi i presupposti.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Solidarietà tributaria – Giudicato nei confronti di uno dei condebitori – Preclusione per gli altri – Insussistenza – Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVIII (Presidente e relatore: Forleo).
Sent. n. 24 del 15 febbraio 2012.

Nell'ipotesi di condebitori solidali, dei quali uno solo abbia impugnato l'avviso di accertamento, la definitività del detto accertamento nei confronti del debitore inerte non preclude a quest'ultimo la possibilità d'impugnare l'avviso di liquidazione che non abbia tenuto conto del giudicato, sempre che le ragioni che hanno determinato il giudicato più favorevole non siano personali al condebitore, anche qualora il giudicato favorevole sia intervenuto successivamente alla proposizione del ricorso contro l'avviso di liquidazione e durante la pendenza di tale giudizio.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Irretroattività della legge tributaria – Estensione del principio alle circolari ministeriali – Conseguente illegittimità di revoca delle agevolazioni concesse.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Romano – Relatore: Schilardi). Sent. n. 177 del 18 settembre 2012.

In ossequio al principio di irretroattività sancito dallo Statuto dei diritti del contribuente, è illegittima la revoca di agevolazioni fiscali effettuata sulla base di interpretazioni fornite in circolari ministeriali, emanate in data successiva alla concessione delle stesse.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Tutela dell'affidamento del contribuente – Natura di principio di rango costituzionale – Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. X (Presidente: Drago – Relatore: Sasso). Sent. n. 161, parte II, del 17 ottobre 2013.

Il principio di tutela del legittimo affidamento, esplicitato dall'articolo 10 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), trova origine negli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione ed ha, pertanto, natura vincolante per l'interprete. Di conseguenza, il principio è applicabile a tutti i rapporti di diritto pubblico, sorti anche in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge e non resta circoscritto alle sole sanzioni, riguardando l'imposizione in senso lato.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Tutela dell'affidamento e della buona fede – Presupposti – Apparente legittimità e coerenza dell'attività amministrativa – Invito all'adesione da parte del concessionario della riscossione – Sottoscrizione da parte del contribuente – Buona fede – Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: Venneri). Sent. n. 57 dell'11 giugno 2013.

È da riconoscersi la buona fede del contribuente, ai sensi dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000, che, aderendo all'invito del concessionario della riscossione, abbia estinto la propria obbligazione versando

le somme richieste e sottoscrivendo atto di adesione ai sensi dell'art. 12 della legge n. 289 del 2000, anche qualora si tratti di tributi non condonabili, dovendosi dare rilevanza all'affidamento incolpevole derivante dalla apparente legittimità e coerenza dell'attività amministrativa.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 – Assenza di una verifica e di un processo verbale di constatazione – Termine dilatorio per l'emissione dell'avviso di accertamento – Inapplicabilità.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV (Presidente e relatore: De Pascalis). Sent. n. 49, parte II, del 10 gennaio 2013.

Non sussiste violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente qualora l'atto impugnato, emanato prima del termine indicato dalla suddetta norma, non sia stato adottato in seguito ad un'attività di verifica fiscale che ha dato luogo ad un processo verbale di constatazione, bensì all'esito di un esame della posizione fiscale del contribuente condotto sulla base di dati ed elementi in possesso dell'ufficio.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Art. 12 legge n. 212 del 2000 – Termine di permanenza dei verificatori presso la sede aziendale – Superamento – Nullità del conseguente avviso di accertamento – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXII (Presidente: Buquicchio – Relatore: Palmisano). Sent. n. 5, parte II, del 28 gennaio 2013.

In caso di permanenza dei verificatori presso l'azienda per un tempo superiore al termine di trenta giorni previsto dall'art. 12 della legge n. 212 del 2000, non sussiste invalidità del conseguente avviso di accertamento perché nessuna sanzione di nullità è prevista in caso di violazione di detta norma¹.

¹ Con Ordinanza n. 23690 del 18 ottobre 2013 (Presidente: Cicala – Relatore: Bognanni), la Corte di Cassazione ignora il pronunciamento delle Sezioni Unite di soli

tre mesi addietro – Sent. n. 18184 del 2013 (Presidente: Luccioli – Relatore: Virgilio) – e stabilisce che la violazione dello Statuto dei diritti del Contribuente in tema di accertamento anticipato non comporta l’invalidità dell’atto in quanto l’art. 12 della legge 212 del 2000 non prevede un’espressa sanzione di nullità per tale violazione.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Termini per la verifica – Superamento – Nullità degli atti consequenziali – Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXII (Presidente: Ferrigni – Relatore: Palmisano). Sent. n. 23, parte IV, del 19 febbraio 2013.

Al superamento dei termini per la verifica fiscale non consegue la nullità degli atti consequenziali¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. n. 14020 del 2011.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Verifica fiscale – Conclusione delle operazioni – Termine – Perentorietà – Non sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I (Presidente: Buffa – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 260 del 4 giugno 2013.

Il termine di cui all’art. 12 della legge n. 212 del 2000 per la conclusione delle operazioni di verifica fiscale non ha natura perentoria, non essendo prevista alcuna sanzione di nullità nella suddetta norma¹.

¹ Cass., Sez. trib., Sent. nn. 19338 e 14020 del 2011.

DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Rimborso – Istanza presentata con un modello diverso da quello legale – Validità – Condizioni – Conseguenze.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Giardino – Relatore: Panico). Sent. n. 291, parte II, del 7 novembre 2012.

La domanda di rimborso, presentata con un modello diverso ma sostanzialmente conforme a quello legale, manifesta pur sempre la volontà di ottenere il rimborso, con la conseguenza che la stessa è idonea a integrare un valido esercizio del corrispondente diritto.

Riflessioni su alcuni problemi attuali di diritto tributario

PROF. AVV. ANDREA PARLATO

Ordinario di diritto finanziario nell'Università di Palermo

L'attuale alluvione di norme riafferma il particolarismo giuridico del nostro ordinamento tributario, nel senso che ne esalta la carenza di completezza e, soprattutto, di coerenza.

Appare conseguente la circostanza che rende indubbiamente difficile il rapporto tra giudice e legge¹.

Il giudice tributario, infatti, è coinvolto nella ricerca della norma (*rectius*: delle norme) applicabile alla fattispecie concreta. Questa prospettazione, già ben nota alla dottrina meno recente², appare però attualmente in patologica espansione.

Indubbiamente, le parti del processo tributario non pongono in essere un'attività volta alla ricerca della verità (processuale). Ciascuna delle parti offre al giudice tributario una rappresentazione del fatto e della normativa ritenuta applicabile.

La verità processuale è dettata dal giudice con la sentenza³.

Il giudice tributario, secondo il principio dettato dall'art. 101 Cost., è soggetto soltanto alla legge: ha quindi dei limiti normativi, conseguenti, in materia tributaria, all'art. 23 Cost., che detta il principio della riserva (relativa) di legge, e all'art. 111 Cost., I comma, il quale afferma che "*la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge*", dove la ridondante ripetizione vuole forse avere un effetto suggestivo, anche se al prezzo di un non corretto uso della lingua italiana⁴.

¹ Al riguardo cfr. G. VERDE, *Il difficile rapporto tra giudice e legge*, Edizioni scientifiche italiane, 2012.

² A. BERLIRI, *Sulle cause delle incertezze nell'individuazione e interpretazione delle norme tributarie applicabili ad una determinata fattispecie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, p. 109 ss..

³ Cfr. M. TARUFFO, *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Laterza, Roma-Bari, 2009.

⁴ Cfr. G. VERDE, *op. cit.*, p. 50.

Ma la difficoltà di identificazione e di interpretazione delle norme tributarie (la cui emanazione è accompagnata da uno sciame di circolari e di risoluzioni, non aventi rilevanza nel processo) pone il giudice tributario in una situazione di evidente disagio: lo stesso fatto, in epoche temporalmente conseguenti, è spesso regolato da differente, se non addirittura opposta, disciplina.

Invero, il disagio interpretativo del giudice è anche delle parti ed induce a possibili pretese fiscali non sorrette da adeguate norme di riferimento, e, altresì, ad altrettante possibili manifestazioni da definire di dubbia attendibilità.

Il disagio del giudice può esprimere sentenze inadeguate a regolare la fattispecie concreta.

In tal caso può realizzarsi la diffidenza del contribuente nei confronti del processo e “nei confronti di chi è portatore di un potere pubblico”⁵.

Il giudice in generale, e il giudice tributario in specie, può far ricorso ai criteri interpretativi dettati dall’art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale: *“nell’applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore. Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell’ordinamento giuridico dello Stato”*.

Nondimeno, codesti criteri trovano spesso difficile applicazione in materia tributaria: a) il testo di legge spesso contiene enunciati normativi di complessa espressione; b) l’intenzione del legislatore è rivolta alla percezione del tributo; c) i casi simili e le materie analoghe devono essere considerate nel rispetto dei limiti per l’interpretazione analogica.

Resta il riferimento ai principi dell’ordinamento. Tali principi, soprattutto costituzionali, sono stati posti a base dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 1, legge 27 luglio 2000, n. 212), il quale costituisce impianto normativo sovraordinato alla legge ordinaria⁶.

Ma la più rilevante difficoltà interpretativa riteniamo consista nella individuazione della valenza probatoria dei criteri di determinazione di realtà fiscali virtuali: studi di settore, redditometro, parametrizzazione, spesometro, ecc.

Tali criteri, necessitati dall’esigenza di una rapida percezione del tributo, non dovrebbero dar luogo ad una rigida applicazione, non connessa con un adeguato esame della fattispecie concreta. Infatti essi si limitano ad esprimere un risultato statistico.

⁵ Cfr. G. VERDE, *op. cit.*, p. 52.

⁶ Cfr. Corte di Cassazione, SS.UU., Sent. n. 18184 del 29 luglio 2013.

Nel contesto processuale al quale abbiamo rivolto taluni spunti critico-costruttivi, riteniamo non possa prescindersi dal ricordare l'incremento degli oneri derivanti dal c.d.contributo unificato, che il richiedente giustizia è costretto a sborsare per accedere al processo. Quest'onere sembra assumere piuttosto la configurazione di mezzo deflattivo che non quella di contributo versato in occasione dei servizi processuali⁷.

Ma se l'attuale assetto del diritto sostanziale e processuale in materia tributaria presenta vistose problematiche di coerenza e di completezza, non si può sottovalutare la problematica relativa al rapporto con altre giurisdizioni (processo tributario e processo penale).

Giurisdizioni "qui intese in senso soggettivo, come organismi cui sono attribuite specifiche sfere di competenza"⁸.

Segnatamente il problema della rilevanza dei relativi atti e delle sentenze nelle diverse giurisdizioni è tuttora oggetto di ampio dibattito e meriterebbe un incisivo intervento legislativo.

* * *

I problemi, i dubbi, le difficoltà interpretative e la stessa identificazione delle norme applicabili alla fattispecie concreta esaltano e rendono insostituibile l'apporto di questa raccolta e dei massimari di giurisprudenza. Infatti questi strumenti di ricerca consentono la rilevazione di quegli orientamenti giurisprudenziali e di quelle comparazioni tra pronunce dalle quali si può trarre la vera *ratio* degli istituti giuridici.

In tal senso riteniamo sia sempre più attuale ed utile l'ulteriore *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia per l'anno 2013*.

A coloro che prestano la loro opera per il Massimario, nella positiva considerazione della sua attenta strutturazione e della sua grande utilità, rivolgiamo il più affettuoso augurio di futura continuazione.

⁷ Cfr. G. VERDE, *op. cit.*, p. 61.

⁸ Cfr. G. VERDE, *op. cit.*, p. 52.

Per un codice tributario

PROF. AVV. VICTOR UCKMAR

Emerito di diritto tributario nell'Università di Genova

Da oltre mezzo secolo si invoca un “*codice tributario*” per riordinare una materia in confusa evoluzione e il governo ben sei volte ha ricevuto la delega, ma nulla è stato fatto. Eppure nel 1942, in piena guerra, incaricati dal Ministro Thaon De Revel, Ezio Vanoni e Sergio Steve, avevano già predisposto i principi che, colmo dei colmi, sono stati recepiti dai miei interventi quale discendente di Ezio Vanoni, nel *codigo tributario* predisposto dall’*Instituto latino americano de derecho tributario* e dal Ciat (*Centro interamericano de administraciones tributarias*).

Stante la situazione e considerato il disagio anche per noi studiosi, nel 2008 ho lanciato un appello ai professori ordinari di diritto tributario per predisporre un codice di regole comuni per i procedimenti e del processo tributario.

All’appello risposero una trentina di professori e iniziammo i lavori coordinati dai professori Adriano Di Pietro, Andrea Fedele, Cesare Glendi e Guglielmo Fransoni e nel 2010 fummo accolti dal Cnel al quale nel 1980, anche per mia qualità di Consigliere dello stesso, predisponemmo su invito del Ministro Gorla un progetto di “fisco ordinato”, utilizzato in buona parte per la realizzazione fra l’altro dello Statuto dei diritti del contribuente e di nuove regole per la tassazione dei redditi di capitale, per la disciplina dei rapporti internazionali e del processo tributario che prese concretezza con la legge del 1992, che al fine determinò la giurisdizionalizzazione delle Commissioni tributarie.

Il nuovo lavoro si sviluppò con intensità e si concluse con un progetto di legge delega che è stato fatto proprio dal Cnel, tanto da indurlo a farne una proposta di legge così come previsto dall’art. 99 della Costituzione (il progetto è stato pubblicato in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 3 del 2013, pag. 713).

Tale progetto è stato fatto proprio dal Governo Letta e la Camera dei Deputati in gran parte l’ha fatto proprio: il testo è stato pubblicato il 25 settembre 2013 ed è passato all’esame del Senato.

Confidiamo nell’approvazione in tempi brevi e poi l’apposita Commissione dovrà redigere la legge delegata ma in questo è di certo agevolata dai lavori svolti in sede Cnel per la normativa.

Sarebbe un passo avanti per il riordino del nostro sistema per l’attuazione

della semplificazione con la unitarietà dei procedimenti che costituiscono una parte assai rilevante anche per il giudizio delle imprese straniere che vorrebbero effettuare investimenti in Italia, così da rettificare la classificazione a cura della *World Bank* secondo la quale fra 183 Stati considerati per quanto riguarda la *paying taxes* l'Italia è classificata al 128^{mo} posto.

Da San Tommaso d'Aquino all'analisi economica del diritto tributario

PROF. AVV. ANDREA AMATUCCI

Emerito di scienza delle finanze e diritto finanziario
nell'Università Federico II di Napoli

1. San Tommaso d'Aquino, illuminato esponente della terza fase della filosofia e della teologia medioevale qualificata Scolastica, si è ispirato ai pensieri aristotelici ed agostiniani. È stato particolarmente attratto dalle dottrine causali di Aristotele, della Scolastica e del proprio Maestro Alberto Magno. San Tommaso ha elaborato le seguenti concause del tributo: a) la causa *finale* è il bene comune che consente di realizzare la giustizia attraverso il tributo. Il concetto di bene comune è più ampio di quello di interesse pubblico, attualmente oggetto di tutela; b) La causa *formale* è il dovere di ciascuno di contribuire alle spese pubbliche secondo l'eguaglianza della proporzione e le proprie possibilità. La giustizia distributiva, per San Tommaso, concerne la relazione della parte con il tutto ed in tale contesto si colloca il ruolo rilevante del tributo. Infatti l'aspetto ontologico comprende quello logico (concetto di tributo) e quello deontologico (tributo come strumento di tutela del bene comune per attuare la giustizia distributiva). Egli ha elaborato il principio di uguaglianza conseguente a quello della proporzionalità, la quale si collega alla ragionevolezza per attuare la giustizia distributiva. Tali concetti costituiscono le fondamenta dell'attuale principio di capacità contributiva; c) La causa *efficiente* per San Tommaso è la legge, che è un ordine della ragione (ragionevolezza = *ratio moralis*) per il bene comune. L'origine dell'autorità si desume dal sillogismo di San Tommaso. La giustizia distributiva è condizione dell'esistenza del carattere della forza e del valore di legge nel comando tributario. La legge rende positivo un obbligo etico; d) La causa *materiale* è la concretezza del presupposto (rispetto alle altre concause), il quale dev'essere espressione di attività lecite.

2. I contributi scientifici di San Tommaso d'Aquino hanno esercitato particolare influenza sull'evoluzione delle teorie successive ed, in particolare, sul metodo dell'*analisi economica del diritto*, movimento che è sorto negli Stati Uniti negli anni '60 del secolo XX e che ha preso in particolare considerazione il diritto tributario per il suo ricco contenuto extragiuridico. I primi due studiosi furono Guido Calabresi della *Yale Law School* e Ronald H. Coase della

Chicago Law School, nella quale continuarono a studiare tale metodo Richard A. Posner, con peculiare riferimento al diritto tributario, e David Friedman negli anni '80.

L'*analisi economica del diritto* oramai è diffusa in tutto il mondo e rappresenta lo strumento utile per risolvere, in particolare, le delicate questioni metodologiche del diritto tributario, il quale, per i suoi contenuti economici, meglio si presta ad essere sottoposto a tale nuovo metodo di ricerca.

* * *

San Tommaso ha individuato nella causa *finale* (lett. a) il bene comune, il quale consente di realizzare la giustizia attraverso il tributo, ed ha sostenuto che il concetto di bene comune è più ampio di quello di interesse comune. Egli ha osservato che la causa *formale* (lett. b) è la giustizia distributiva, la quale concerne la relazione della parte con il tutto ed in tale contesto si colloca il ruolo rilevante del tributo.

L'*analisi economica del diritto* fornisce all'interprete della legge tributaria gli strumenti necessari, specie a livello extragiuridico, per individuare tra più significati quello corretto, in quanto realizza la giustizia redistributiva, con minor perdita di efficienza.

* * *

San Tommaso ha considerato la legge come causa *efficiente* (lett. c) del tributo, che è un ordine della ragione per il bene comune. La giustizia distributiva è condizione dell'esistenza del carattere, della forza e del valore di legge nel comando tributario.

L'*analisi economica del diritto* indica, quale criterio di scelta del reale significato del testo legislativo, l'efficienza che accresce il benessere collettivo. Il diritto tributario, in virtù della scienza delle finanze e del diritto finanziario, persegue la finalità di giustizia redistributiva con minor perdita di efficienza.

* * *

L'aspetto ontologico, per San Tommaso, comprende quello logico (concetto di tributo) e quello deontologico (tributo come strumento di giustizia distributiva: fini economici e sociali). La causa *materiale* (lett. d) è per San Tommaso la concretezza del presupposto.

La fase post Chicago dell'*analisi economica del diritto*, eliminando la

contrapposizione tra la *Chicago Law School* e la *Yale Law School*, evidenzia il metodo più raffinato della ricerca dei fini economici e sociali, in base al quale è più agevolata la conoscenza del contenuto del diritto, cioè del reale significato del testo legislativo.

* * *

Il principio attuale di capacità contributiva deve recuperare l'insieme di valori rilevati da San Tommaso, perché solo in tal modo tale principio è in grado di assolvere in pieno la propria fondamentale funzione nell'ambito dei sistemi costituzionali nazionali.

In tal senso si coglie un interessante rapporto di contenuti basilari tra i contributi scientifici che risalgono a San Tommaso, e gli ultimi, elaborati dall'*analisi economica del diritto*, la quale è ancora in fase di interessante evoluzione.

Sotto l'albero di natale della legge di stabilità 2013 una spinta all'autotutela

PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA
Ordinario di diritto tributario nell'Università del Molise

SOMMARIO:

1. *Il potere di regia del legislatore: "cautela" e "tutela cautelare" nel procedimento amministrativo.* 2. *Più in particolare, "tutela cautelare amministrativa" ex art. 1, commi 537-544, l. 223 del 2012.* 2.1. *Rapporto tra l'art. 1, commi 537-544, l. 223 del 2012 e la lettera B) dell'art. 29 d.l. n. 78 del 2010.* 2.2. *Meccanismo della procedura e della sospensione ex lege, di cui all'art. 1, commi 537 ss. della l. 223 del 2012.* 3. *Tutela cautelare del contribuente nel processo al vaglio del legislatore.* 4. *Conclusioni.*

1. Il potere di regia del legislatore: "cautela" e "tutela cautelare" nel procedimento amministrativo

In un saggio acutissimo del 1912, Walter Rathenau – quasi meditando sulla propria esperienza d'impresa – così descrive la funzione della macchina: *"Modella con la stessa indifferenza un libro di preghiere e una bilancia di precisione. Ma soprattutto essa pone, al posto della durata, la facilità di sostituzione. Questa antitesi può essere simboleggiata dalla biancheria filata in casa dai tovaglioli di carta"*.

La pagina porge spunti e note efficaci per capire le procedure di produzione normativa le quali, non essendo vincolate ad alcun contenuto, sono perciò indifferenti a tutti i contenuti¹.

Questo, probabilmente, è l'unico criterio valido per decodificare il processo normativo e la tematica della "cautela" e della "tutela cautelare"².

¹ In questi termini, N. IRTI, *Il salvagente della forma*, Ed. Laterza, 2007, p. 24 ss, ed ivi richiamato W. RATHENAU, *La meccanizzazione del mondo*, 1912, in T. MALDONADO (a cura di), *Il dibattito tedesco fra Bismarck e Wieimer*, Milano 1991, p.179.

² F. D'AYALA VALVA, *Spunti sulle tutele del contribuente e dell'interesse fiscale collettivo*, in *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali. Profili pubblicistici*, Atti di un incontro di studi organizzato dal Dipartimento di Scienze Giuspubblicistiche "T. Martines", Messina, 26 settembre 2003, Giuffrè, Milano, 2004, pag. 247.

Al riguardo, non può che farsi immediato riferimento all'ultimo prodotto del processo normativo, al contempo avente ad oggetto entrambe le tematiche, definito "sospensione legale della riscossione", introdotta dalla "legge di stabilità 2013" (legge n. 223 del 2012), art. 1, commi 537-544, in vigore dal 1 settembre 2013, che si innesta già di per sé sul tessuto farraginoso della relativamente nuova (stante la velocità di produzione e sostituzione normativa) disciplina dell'atto "impo-esattivo", ex art. 29 d.l. 78 del 2010³.

Il legislatore è subentrato nella gestione dei rapporti tra cittadino ed Amministrazione, con un procedimento amministrativo, volto strumentalmente a codificare e obbligare sia l'ente creditore che il Concessionario della riscossione alla "cautela" e, di riflesso, ad assicurare al contribuente un periodo amministrativo, tratteggiato dalla norma, di tutela cautelare: riesame in autotutela della pretesa fiscale e sospensione della riscossione sono le parole chiave della nuova procedura amministrativa portata nella "legge di stabilità 2013".

Il legislatore era già intervenuto più volte, smontando e rimontando una fattispecie normativa, che permettesse una tutela del privato dinanzi alle problematiche di una riscossione progressivamente automatica e, quindi, il più delle volte "scriteriata".

Con la disposizione ultima, lo stesso ha dunque abrogato implicitamente il, di poco precedente, art. 49 del d.p.r. 602 del 1973 nel testo vigente ma, di fatto, mai entrato in vigore per mancata emanazione dei decreti ministeriali attuativi.

Al giudizio del legislatore la predetta norma, per la parte di ricalco, doveva ritenersi probabilmente troppo "debole", quale sprono dell'ente creditore e del Concessionario alla "cautela" nella riscossione delle poste a ruolo, previa verifica della sussistenza del credito sottostante.

La novella pone rimedio, altresì, alle problematiche applicative della sospensione amministrativa, disciplinata dall'art. 39 d.p.r. 602 del 1973, affidata alla "facoltà" e discrezione dell'ente creditore, norma anch'essa troppo "debole" per garantire il rispetto dei contenuti.

³ D.l. n. 78 del 31 maggio 2010, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, l. 30 luglio 2010, n. 122. Il legislatore è intervenuto più volte sulla disposizione, con i seguenti provvedimenti modificativi in rapida successione: d.l. 13 maggio 2011, n. 70; d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla l. 15 luglio 2011, n. 111; d.l. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla l. 12 luglio 2011, n. 106; d.l. 2 marzo 2012, n. 16; d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012, n. 44. V. ITALIA, *Forza e ritmo delle leggi*, Giuffrè, Milano, 2011, pag. 10, dopo aver ricordato l'espressione di Eraclito "panta rei" "tutto scorre", indicando il corso di un fiume, ricorda che nello stesso fiume vi sono dei punti di maggiore o minore velocità della corrente, vi sono rapide e cascate. Il ritmo della produzione normativa accelera o rallenta a secondo delle condizioni accidentali del tempo.

Entrambi gli aspetti della “cautela” amministrativa, racchiusi nell’art. 1, commi 537-544 della legge 228 del 2012 e rappresentati dal riesame in autotutela dell’atto in riscossione, così come la sospensione di quest’ultima attività, non sono altro che aspetti “naturalisti” del principio generale di autotutela, quale diretto corollario dell’art. 97 della Costituzione, nonché substrato intangibile dello Statuto dei diritti del contribuente, che ha trovato, di certo, non esaustiva codificazione nell’art. 2 *quater* del d.l. 564 del 1994 e successivo d.m. n. 37 del 1997.

Pur tuttavia, nonostante il principio di “buona amministrazione” sia principio portante del nostro ordinamento, frutto di una lenta sedimentazione che ha condotto alle garanzie di cui all’art. 97 della Costituzione, della legge n. 241 del 1990 e, per quanto attiene alla sfera tributaria, appieno recepita nello Statuto dei diritti del contribuente, il legislatore ha dovuto delineare l’*obbligatorietà* del buon andamento dell’Amministrazione⁴ e, quindi, l’*obbligatorietà* dell’“autotutela”, nel duplice aspetto del riesame dell’atto e della “cautelativa” sospensione della riscossione, determinandone “precepto” e “sanzioni” e dando, quindi, contenuto a principi immanenti, altrimenti pretermessi⁵.

Da qui, la “cautela” *ex lege* dell’agire amministrativo nella determinazione e riscossione di presunti crediti ha assunto i connotati “forti” dell’art. 1, commi 537-544 della legge 228 del 2012, proprio al fine di sopperire alle carenze di “buona amministrazione”, laddove la “sanzione” correlata alla mancata azione dei soggetti coinvolti dalla norma (ente creditore e Concessionario della riscossione) sembra dar vita al “precepto”⁶.

Ancora una volta una mera norma di regolamentazione dei rapporti interni tra “agenti” dell’Amministrazione sembra dare contenuto a diritti costituzionalmente garantiti, dandovi forma, se e nei limiti del tratto di penna del legislatore, come dimostra l’avvicinarsi normativo a rimedio di disfunzioni

⁴ F. MERUSI, *La legalità amministrativa*, Il Mulino, Bologna, 2012, ricorda che *se aumenta l’area del potere vincolato, aumenta l’area della legalità, o almeno l’area della certezza nella legalità. Il diritto amministrativo, oltre che “decostruito” può essere “costruito” al di là dell’umano fino alla eliminazione dell’elemento caratterizzante del potere esecutivo: la discrezionalità.*

⁵ F. D’AYALA VALVA, *L’attivazione delle “procedure di autotutela tributaria”*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 145; A. CIOFFI, *Dovere di provvedere e Pubblica amministrazione*, Milano, Giuffrè, 2005, *passim*; G.M. ESPOSITO, *Il diritto all’iniziativa procedimentale. Struttura e funzione*, Diritto e processo amministrativo, quaderni n. 15, Napoli, ESI, 2012, *passim*.

⁶ Si richiama, in tema di neopositivismo giuridico, HANS KELSEN, *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, trad. it. di R. Treves, Einaudi, Torino, 1967; Id., *La dottrina pura del diritto*; saggio introduttivo e traduzione di Mario G. Losano, Torino, 1966; Id., *Teoria generale del diritto e dello Stato*, Milano, 1963.

amministrative direttamente incidente su posizioni giuridiche soggettive dei privati.

La tematica della “cautela” dell’agire amministrativo e della “tutela” del contribuente non è, però, giunta ancora a maturazione dei contenuti, laddove sembra ancora una volta spettare al processo normativo ed alle singole leggi stabilire il contenuto precipuo degli obblighi dell’ente creditore e del concessionario, garantendo, di riflesso, il diritto cautelare del contribuente, attraverso un *“contemperamento delle esigenze di efficacia della riscossione con i diritti del contribuente, in particolare per i profili attinenti la tutela dell’abitazione, allo svolgimento dell’attività professionale e imprenditoriale, alla salvaguardia del contribuente in situazioni di grave difficoltà economica, con particolare riferimento alla disciplina della pignorabilità dei beni e della rateizzazione del debito”*⁷.

2. Più in particolare, “tutela cautelare amministrativa” ex art. 1, commi 537-544, l. 223 del 2012

2.1. Rapporto tra l’art. 1, commi 537-544, l. 223 del 2012 e la lettera B) dell’art. 29 d.l. n. 78 del 2010. Nella lettera B) dell’art. 29 d.l. n. 78 del 2010 è stabilito che *“l’esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall’affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di cui alla lettera a); tale sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista a tutela del creditore. L’Agente della riscossione, con raccomandata semplice spedita all’indirizzo presso il quale è stato notificato l’atto di cui alla lettera a) informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione”*. La lettera c) stabilisce, poi, che nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione non opera il periodo di sospensione e l’Agente della riscossione non invia la raccomandata informativa prevista dalla lettera a).

Ci si può chiedere quale sia l’elemento di novità della l. 228 del 2012 rispetto alla previsione *de qua*, che ugualmente prevede un periodo di sospensione *ex lege*.

Innanzitutto, la sospensione *ex d.l. n. 78 del 2010* interessa esclusivamente gli atti di riscossione aventi ad oggetto gli accertamenti d’imposta “impoesattivi” previsti dalla medesima norma, emessi dall’Agenzia delle entrate,

⁷ Disegno di legge delega – Atto Senato della Repubblica n. 1058 – XVII Legislatura, in corso di esame in Commissione, tratto da banca dati “*senato.it*”.

per il recupero delle imposte dirette, irap, iva e correlate sanzioni, mentre quella di cui alla l. 228 del 2012 interessa gli atti di riscossione aventi ad oggetto qualsivoglia altro tributo, “di ogni genere e specie”, affidato a società incaricate, genericamente definite “concessionari della riscossione”.

La norma sembrerebbe applicabile, dunque, a tutte le entrate “di scopo” affidate al Concessionario per la riscossione, compresi i contributi previdenziali⁸.

La sospensione di cui al d.l. 78 del 2010 opera di diritto, per 180 giorni, dal momento dell'affidamento in carico all'Agente della riscossione.

La sospensione *ex l.* 228 del 2012 opera, invece, solo se il contribuente presenti al Concessionario della riscossione una “dichiarazione di non debenza” entro 90 giorni dal “primo atto di riscossione utile” ovvero “atto della procedura cautelare o esecutiva”. Occorre rilevare che, a differenza della prima norma, la sospensione automatica *de qua* (l. 223 del 2012) richiede un impulso di parte, che nel caso di atto “impo-esattivo”⁹ determina la preventiva individuazione di cosa debba essere inteso come “primo atto di riscossione utile”.

L'ambiguità della terminologia è difficilmente risolvibile. L'Agenzia delle entrate¹⁰, ha ritenuto che, con riferimento agli atti impo-esattivi è comunque necessario attendere che il credito sia stato affidato all'Agente della riscossione.

Quanto si va dicendo non risolve di certo la problematica, atteso che, se di per sé è vero che l'accertamento esecutivo non può rappresentare il primo atto di riscossione, trattandosi di una mera intimazione di pagamento, emanata da un soggetto non legittimato alla riscossione (Agenzia delle entrate), neanche la informativa di affidamento in carico al Concessionario della riscossione può intendersi propriamente come primo atto di riscossione, specie se la norma debba essere rapportata alla sospensione *ex lege* di 180 giorni prevista dal d.l. 78 del 2010, atta ad impedire la riscossione prima del decorso del termine *de quo*.

È pur vero che la suddetta informativa rappresenta il primo atto con cui il contribuente venga a conoscenza dell'affidamento in carico al Concessionario del provvedimento, per la riscossione, al quale seguono sia le misure di garan-

⁸ F. D'AYALA VALVA, *Anche il contributo previdenziale è un tributo. Conseguenze e prospettive*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6, 2011, II, 295.

⁹ Per questo neologismo v. C. GLENDI, *Notifica degli atti “impoesattivi” e tutela cautelare ad essa correlata*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 481.

¹⁰ Agenzia delle entrate, direzione e contenzioso, circolare n. 1 del 15.02.2013, tratto da banca dati “*Il Fisco*”, versione *on line*.

zia patrimoniale, sia l'esecuzione forzata, avente gli stessi effetti, quindi, sotto il profilo astratto, di una cartella di pagamento¹¹.

Avendo il legislatore indicato il primo atto di riscossione, come qualcosa di diverso rispetto al primo atto utile che sia rappresentato da azioni cautelari o dall'esecuzione forzata, potrebbe avere individuato il primo atto di riscossione utile, nel primo atto con il quale il Concessionario porti nella sfera di conoscenza del contribuente l'affidamento in carico dell'atto da riscuotere e, quindi, l'eseguibilità (in astratto) della pretesa.

Diversamente a dirsi sembrerebbe difficile individuare direttamente un primo atto di riscossione che non coincida, e ci si riferisce esclusivamente agli atti imprecisati, con i successivi atti dell'esecuzione forzata (o cautelari) ex d.p.r. 602 del 1973.

In questi termini, se si abbraccia la tesi della coincidenza del primo atto di riscossione con la comunicazione dell'affidamento in carico dell'atto al Concessionario della riscossione, il periodo di sospensione *ex lege* di cui al d.l. 78 del 2010 potrebbe sovrapporsi in tutto o in parte con la sospensione *ex lege* di cui alla l. 228 del 2012.

Una differenza nel contenuto della sospensione *ex lege* prevista dalle rispettive norme potrebbe essere individuata nell'oggetto della sospensione.

In quella prevista dal d.l. n. 78 del 2010 l'oggetto della sospensiva è rappresentato dalla sospensione dell'"esecuzione forzata"¹², mentre in quella prevista dalla l. 228 del 2012 è rappresentato dalla sospensione di "ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione", in qualsiasi stato la procedura si trovi.

Sembrerebbe, quindi, che la nuova norma sia atta a sospendere la procedura di riscossione e, di conseguenza, anche le misure cautelari che possano essere intraprese dal Concessionario della riscossione ex d.p.r. n. 602 del 1973¹³.

Ci si può chiedere l'effetto della sospensione *ex lege* sulla domanda di autorizzazione di misure cautelari ex art. 22 d.lgs. 472 del 1997.

¹¹ In tema: C. GLENDI *L'oscuro transito dall'Agenzia delle entrate ad Equitalia nella riscossione degli atti imprecisati*, in *Corriere Tributario* n. 14 del 2012, pag. 1011; A. RUSSO, *Atto imprecisato: l'informativa di affidamento in carico a Equitalia*, in *il fisco* n. 33 del 2012, pag. 1-5309; F. TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo esecutivo e precetto*, in *Corriere tributario* n. 33 del 2011, pag. 2672.

¹² Sull'argomento delle variegate sospensive in relazione alle diverse fattispecie, vedi, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte Generale, VIII ed. riveduta, Cedam, Padova, 2012, pp. 458 e ss..

¹³ In tema di misure cautelari a favore dell'ente creditore, M. BASILAVECCHIA, *Misure cautelari e riscossione*, in *Rassegna tributaria*, n. 2 marzo-aprile 2013, p. 479.

In proposito, si può obiettare, però, che l'effetto sospensivo riguardi esclusivamente la procedura di riscossione e le azioni cautelari "amministrative", che competono all'Agente della riscossione.

In tal senso resterebbe ferma la possibilità di richieste dell'Amministrazione finanziaria di autorizzazione giudiziale per l'adozione di misure cautelari e conservative del patrimonio anche nel periodo di sospensione *ex lege*.

Entrambe le sospensioni *ex lege* non tutelano, però, il contribuente da determinate situazioni pregiudizievoli, correlate all'affidamento in carico dell'atto all'Agente della riscossione, idonee a provocare un danno, quali, tra l'altro:

a) l'impossibilità di ottenere certificati di regolarità fiscale, in relazione ad esempio alle dichiarazioni di avvalimento di cui agli artt. 38-49 lett. c-d-e d.lgs. 136 del 2006 (codice dei contratti pubblici);

b) non è possibile ottenere rimborsi d'imposta;

c) si rende applicabile la normativa di cui all'art. 48 *bis* d.p.r. n. 602 del 1973 sulla sospensione dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni, derogabile solo nell'ipotesi di richiesta di dilazione di pagamenti ai sensi dell'art. 19 del medesimo d.p.r. citato¹⁴.

Ulteriore differenza tra le due sospensioni *ex lege* sembrerebbe individuarsi nella possibilità di ottenere la sospensione *ex lege* di cui alla l. 228 del 2012 anche per l'ipotesi di ruoli straordinari.

Le norme d'altra parte rispondono ad esigenze e *ratio* distinte. La prima (d.l. 78 del 2010) è rivolta all'Agente della riscossione, determinando un periodo di sospensione di 180 giorni prima dell'inizio dell'esecuzione forzata, nei quali aprire una finestra di dialogo con il Concessionario, per permettere al contribuente il pagamento, la rateazione del debito (tanto ciò è vero che la sospensione sembrerebbe operare anche dinanzi a crediti erariali divenuti definitivi), ovvero richieste di sospensione amministrativa o giudiziale della riscossione; la seconda (l. 223 del 2012) è atta a regolare i rapporti interni tra ente creditore e Concessionario della riscossione, laddove, anche nel periodo di sospensione pervengano al Concessionario "dialogante" "dichiarazioni di non debenza" atte a provocare il riesame obbligato dell'atto (e, quindi, della pretesa) oggetto della procedura di riscossione.

Non siamo dinanzi, quindi, ad un doppione di norme, bensì dinanzi a norme aventi scopi distinti: la prima permettere al contribuente di affrontare

¹⁴ Sugli effetti pregiudizievoli dell'affidamento in carico del provvedimento al Concessionario della riscossione, R. DOLCE, *Avviso esecutivo e tutela cautelare: problematiche emergenti*, in *Il Fisco*, n. 35 del 30 settembre 2013, pp. 1-5424.

l'affidamento in carico del credito erariale, in vario modo, senza essere aggredito dall'esecuzione forzata; la seconda, dal doppio contenuto, obbligare l'ente creditore al riesame della pretesa, laddove al Concessionario pervenga una dichiarazione di non debenza, atta ad investire, non già le modalità ed i tempi di riscossione del credito sottostante, bensì atta a mettere in discussione proprio quest'ultimo e, dunque, solo per conseguenza la procedura di riscossione che lo interessi.

Occorre, in proposito, osservare come sospensioni *ex lege* della riscossione non sono nuove al sistema tributario.

Troviamo, ad esempio, l'obbligo di sospensione della riscossione nel procedimento di accertamento con adesione *ex d.lgs. 218 del 1997*. Anche in questo caso il legislatore ha inteso inibire qualsivoglia forma di riscossione di un credito, oggetto di riesame in autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La logica della sospensione *ex l. 228 del 2012* sembra essere analoga, trattandosi in entrambi i casi di procedure di riesame e riguarda, in modo più ampio, la riscossione di tutte quelle somme che possano essere affidate in carico a "Concessionari della riscossione".

Il periodo *de quo* potrebbe dunque anche cumularsi con il periodo *ex d.lgs. 218 del 1997*.

Sembra interessante osservare, invece, che analoga disposizione non è prevista in relazione alla "mediazione tributaria", introdotta dall'art. 17 *bis* del d.lgs. 546 del 1992¹⁵, al cui periodo di riesame in autotutela dell'atto non è associata la sospensione della riscossione. In tal caso, teoricamente la sospensione *ex l. 228 del 2012* potrebbe trovarsi ad incidere su periodi *ante iudicium*, non coperti da tutela cautelare amministrativa a favore del contribuente.

2.2. Meccanismo della procedura e della sospensione *ex lege*, di cui all'art. 1, commi 537 ss. della l. 223 del 2012. "Sospensione *ex lege*" è un modo improprio di identificare il contenuto dell'art. 1 commi 537-544 della legge n. 228 del 2012.

L'effetto della sospensione *ex lege* non è null'altro che un accessorio rispetto alla *ratio* della norma, che è quella di provocare un riesame obbligato dell'atto affidato al Concessionario per la riscossione e, dunque, evitare, nel mentre, una riscossione automatica che, a posteriori, potrebbe rivelarsi ingiusta e dannosa.

¹⁵ F. D'AYALA VALVA, *La Corte Costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, 82.

L'accessorietà dell'effetto e la sua dipendenza dalla *ratio* di obbligare l'ente creditore ad un riesame dell'atto è evidente, tanto che, come previsto dalla norma, una volta presentata la dichiarazione di "non debenza" da parte del contribuente entro i 90 giorni previsti dalla norma (la cui perentorietà o meno è opinabile), il Concessionario ha l'obbligo di trasmettere, entro 10 giorni (la cui perentorietà è altrettanto opinabile) come mero "passacarte" all'ente creditore la dichiarazione *de qua*; e quest'ultimo, a sua volta "*decorso il termine di ulteriori sessanta giorni*" ed entro 220 giorni dalla data di presentazione della domanda (unico termine perentorio per l'ente creditore) è tenuto a rispondere sia al debitore a mezzo a/r o p.e.c., che al Concessionario in via telematica, circa la "correttezza della documentazione" posta a supporto della "dichiarazione di non debenza" del contribuente.

Il periodo di sospensione *ex lege* è, dunque, un effetto temporaneo della procedura di riesame, i cui tempi sono regolati dalla norma, ma potrebbero variare a seconda dell'andamento della procedura.

Questo aspetto differenzia la norma *de qua* dalla sospensione *ex d.l. 78 del 2010*, ove in casi di "normale" riscossione di ruoli ordinari (ovverosia in assenza di pericolo per il buon esito della procedura) i 180 giorni prima dell'inizio dell'esecuzione sono invece fissi.

L'innesco della procedura, prevista dall'art. 1, commi 537 e ss. della l. 223 del 2012 è provocato da una "dichiarazione" di non debenza (corroborata da documentazione probatoria) e non da una "domanda" del contribuente, ogni qualvolta "*gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede, sono stati interessati:*

- *da prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo;*
- *da un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;*
- *da una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore;*
- *da una sospensione giudiziale, oppure da una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il Concessionario per la riscossione non ha preso parte;*
- *da un pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore;*
- *da qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso".*

Il concetto di "dichiarazione" sembrerebbe stravolgere le logiche della procedura, tanto che l'ente creditore è tenuto meramente a "confermare" la correttezza della documentazione prodotta dal contribuente a supporto della "dichiarazione", provvedendo in pari tempo a trasmettere al Concessionario il

“provvedimento di sgravio” o sospensione, a seconda delle ragioni sottese alla “dichiarazione” del privato, di cui alle lettere a-f del comma 538.

La “dichiarazione” potrebbe avere, quindi, la natura di un atto di scienza, così come ogni altra dichiarazione presentata dal contribuente, al fine di provocare determinati effetti giuridici e fiscali.

In quest’ottica si può leggere, dunque, il comma 540, che prevede che *“in caso di mancato invio, da parte dell’ente creditore, della comunicazione prevista dal comma 539 e di mancata trasmissione dei conseguenti flussi informativi al Concessionario della riscossione, trascorso inutilmente il termine di duecentoventi giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore allo stesso Concessionario della riscossione, le partite di cui al comma 537 sono annullate di diritto e quest’ultimo è considerato automaticamente discaricato dei relativi ruoli.*

Contestualmente sono eliminati dalle scritture patrimoniali dell’ente creditore i corrispondenti importi”.

Il discarico dei ruoli e l’eliminazione dalle scritture patrimoniali dell’ente creditore dei corrispondenti importi sembrerebbe coerente con la natura di dichiarazione del contribuente ad *incipit* della procedura, atta a consolidarsi in assenza di un provvedimento dell’ente creditore di contenuto contrario.

Potrebbe, in quest’ottica, non trattarsi di un silenzio assenso, che consegue solitamente ad una istanza di riesame del contribuente, ma di un termine di decadenza, dato all’ente creditore, per l’emissione di un provvedimento, atto a contrastare quanto dichiarato dal contribuente, quindi “nuovo”.

Questa impostazione interpretativa sarebbe atta a stravolgere ogni logica sottostante, determinando la necessità di un nuovo accertamento da parte dell’ente creditore, atto a sostituirsi al precedente, sottostante la procedura di riscossione.

Certo la formulazione della legge è assai infelice, perché in questi termini la mancata risposta dell’ente creditore potrebbe significare un consolidamento della dichiarazione di non debenza, atto a caducare l’atto sottostante.

D’altra parte, questa impostazione sembrerebbe sorretta dalla terminologia utilizzata dal legislatore, laddove, non limitandosi a menzionare, quale effetto del decorso del termine di 220 giorni, la cancellazione del ruolo (provvedimento di sgravio), ovvero la sospensione dello stesso, ma l’eliminazione degli importi oggetto di dichiarazione di “non debenza” dalle scritture patrimoniali dell’ente, potrebbe sembrare avallare un’interpretazione delle conseguenze del mero decorso dei 220 giorni, come idoneo a cancellare l’atto generatore del credito oggetto di dichiarazione di “non debenza”, come se nulla più fosse dovuto dal contribuente *in parte qua*.

Quindi, in mancanza di una risposta dell’ente creditore, di contenuto

accertativo difforme rispetto alla dichiarazione di non debenza del contribuente, entro il termine decadenziale di 220 giorni, la dichiarazione del contribuente andrebbe a consolidarsi, con riferimento a tutte le ipotesi descritte dalla norma, alle lettere a), b), c), d), e), f), riguardanti, sì in parte questioni di prescrizione, decadenza, sgravio precedente, ed estinzione della pretesa, ma anche l'ipotesi di mera sospensione della riscossione ottenuta giudizialmente o sentenza provvisoria, ad annullamento anche solo parziale della pretesa sottostante.

La impropria terminologia del legislatore potrebbe produrre, quindi, l'effetto irragionevole di consolidamento della dichiarazione del contribuente, a prescindere dalle sottese motivazioni, con effetti estintivi *ex lege* della pretesa sottostante, e con effetti – quindi – demolitivi degli atti di imposizione tributaria sottostanti il ruolo, anche se *sub iudice*¹⁶.

Senza contare che, per l'altra faccia della medaglia, qualora l'ente creditore rilevi nel termine di 220 giorni (gli altri termini intermedi sembrerebbero disponibili e meramente canzonatori) la "inidoneità della documentazione" presentata dal contribuente a supporto della dichiarazione di non debenza, disconoscendo – quindi – il contenuto stesso della dichiarazione, potrebbe profilarsi una ipotesi di un nuovo provvedimento dell'ente creditore, distinto rispetto all'atto presupposto alla riscossione, soggetto a normali regole di impugnazione.

La irrazionalità della procedura congegnata dal legislatore è evidente, non sfuggendo le perplessità di un provvedimento dell'ente creditore, che possa essere inteso come un provvedimento nuovo, a rettifica della dichiarazione del contribuente e delle motivazioni documentate del privato, idoneo ad integrare o sostituire il precedente in autotutela e, quindi, autonomamente impugnabile *ex art.* 19 d.lgs. 546 del 1992.

Certo è che la procedura desta perplessità anche se intesa in termini di "istanza" di riesame del contribuente, comportando, per la prima volta, una figura di silenzio assenso idonea a provocare una estinzione (abnorme) *ex lege* del credito sottostante oggetto dell'istanza (dichiarazione) stessa, per la prima volta configurandosi, nel panorama tributario, una figura di silenzio assenso "demolitiva".

Altrettanto a dirsi, nell'ipotesi di non condivisione della documentazione prodotta dal contribuente a supporto della "dichiarazione", intesa come istanza di riesame, ci si potrebbe trovare dinanzi ad un atto dell'ente creditore,

¹⁶ M. BASILAVECCHIA – L.R. CORRADO – R. LUPI, *Autocertificazione all'Esattore per sospendere la riscossione: serviva proprio l'estinzione del credito?*, in *Dialoghi tributari* n. 1 del 2013.

recante motivazioni distinte rispetto a quello d'imposizione originaria, idonee a consolidarsi in modo distinto da quest'ultimo (magari già *sub iudice*), quindi, necessitante di una impugnazione autonoma, con tutti i limiti giurisprudenziali segnati alla impugnabilità di atti di riesame in autotutela dell'ente creditore¹⁷.

Cosa dire, inoltre, sulla possibilità di presentare una dichiarazione di non debenza in relazione ad atti impositivi divenuti definitivi, con tutte le problematiche annesse di una eventuale riapertura dei termini in relazione all'"atto nuovo"?

Occorre, quindi, osservare come la "nuova" procedura sia terminologicamente opinabile, comportando l'alta probabilità che l'improprietà linguistica del legislatore celasse la dissimulata volontà, non già di estinguere il credito sottostante, bensì di provocare la temporanea cancellazione del ruolo, salvo nuova iscrizione della pretesa fiscale vantata con l'atto impositivo sottostante, in ragione di ulteriori passi della procedura, determinati dalla provvisorietà (se *sub iudice*), ovvero dalla intervenuta definitività dello stesso.

3. Tutela cautelare del contribuente nel processo al vaglio del legislatore

Anche per quanto concerne la sfera giurisdizionale, nonostante la antichissima tradizione giuridica e l'assorbimento lento e sedimentato del principio della necessaria tutela *de qua*, come componente imprescindibile dell'art. 111 della Costituzione (giusto processo) – (si pensi alla "*interdicta praetoria*" del diritto romano" ed alla successiva tutela atipica, dapprima codificata con il codice di procedura civile del 1865, per poi confluire a quella tendenzialmente illimitata del codice di procedura civile del 1942) – pur tuttavia è concetto che fa fatica ad ambientarsi nel sistema precipuo dei rapporti fisco – contribuente, ove è il processo di produzione normativa che calibra il peso della tradizione giuridica e dei "contenuti".

Occorre osservare, in proposito, che si è discusso fino alle ultime pronunzie della Consulta e della Cassazione¹⁸ circa l'applicabilità della tutela "cautelare", ex art. 373 c.p.c. nella materia tributaria; ed oggi ci si chiede della esperibilità della tutela cautelare in appello, richiamando nel vuoto normativo

¹⁷ *Ex plurimis*, Cass. SS.UU., Sent. n. 7388 del 27 marzo 2007.

¹⁸ Corte Cost., Sent. n. 109 del 27 aprile 2012; Cass. Sez. trib., Sent. n. 2845 del 24 febbraio 2012. Il primo segnale di apertura alla sospensione ex art. 373 c.p.c. della sentenza tributaria d'appello si rinviene già in Corte Cost. n. 217 del 17 giugno 2010; negative precedenti: Corte Cost. ord. n. 217 del 19 giugno 2000 e Corte Cost., ord. n. 325 del 27 luglio 2001.

lo specular art. 283 c.p.c., quale contraltare al potere di riscossione previsto *ex lege* a favore dell'ufficio¹⁹.

Quindi, pur dinanzi ad un diritto costituzionalmente garantito, prima dell'ultima apertura all'applicabilità dell'art. 373 c.p.c. alla materia tributaria, la Consulta ha sempre affermato che il legislatore ha il "potere di regia", comprimendo e riespandendo il riconoscimento della tutela cautelare del contribuente nel processo.

Si pensi, ancora, alla tutela cautelare *ante iudicium* ed al contenuto dell'art. 22 del d.lgs. 472 del 1997. È ivi previsto che l'Amministrazione finanziaria possa ottenere misure cautelari a tutela del proprio credito – idonee ad esplicare gli stessi effetti, quanto ad invasività e dannosità, di una esecuzione forzata (e si pensi ad un blocco, a tempo non determinabile, di conti correnti) – motivando il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora* della richiesta di autorizzazione giudiziale.

In altri termini, occorre riflettere a fondo sulle attuali contraddizioni sistematiche e dislivelli di prerogative difensive, laddove il legislatore abbia inteso tutelare l'Amministrazione finanziaria *ante iudicium*, senza che vi siano analoghe forme di tutela a favore del contribuente, se non, come vedremo, parziali "per via amministrativa".

Siamo dinanzi ad una anticipazione temporale dell'esito definitivo del giudizio, attualmente solo a favore dell'A.f., con gravi conseguenze in termini di tutela effettiva del contribuente, eventualmente vittorioso, che, oltre ai danni subiti da azioni automatiche *ex lege* (da qui la acquisita sensibilità del giudice ordinario alla tematica della risarcibilità del danno dall'azione "incauta" dell'Amministrazione) può trovarsi nella difficoltà di recuperare in tempi immediati quanto prelevato dall'erario in via di anticipazione.

Il legislatore, ancora una volta muove le fila della tutela cautelare *ante iudicium*, anticipando quella dell'Agenzia delle entrate ad un momento anteriore all'atto di accertamento del credito erariale, mediante emanazione e notifica dell'atto impositivo. Ci si può dunque trovare dinanzi ad una richiesta cautelare, quando il credito erariale ancora non sia venuto ad esistere con l'atto di accertamento, salvo che non si ritenga che il (il diritto di) credito preesista all'accertamento stesso.

È evidente che la tutela cautelare avente ad oggetto il credito erariale sia anticipata oltre modo, oltre misura ed addirittura oltre l'esistenza di un credito erariale da tutelare.

¹⁹ In tema, F. D'AYALA VALVA, *Sulla necessità dei rimedi di sospensione cautelare processual-civilistici per un "giusto" processo tributario*, in *Bollettino Tributario* n. 10 del 30 maggio 2011, p. 725.

Occorre osservare, però, che i giudici sono molto attenti, ed evitano di accordare tutela cautelare all'A.f., dinanzi a richieste cautelari “fumose” (molto spesso supportate da un mero p.v.c.), passando al vaglio, inoltre, non soltanto il requisito del *periculum in mora* per l'A.f., ma l'ulteriore aspetto concomitante del *periculum* per il contribuente, ovvero sia la dannosità e non riparabilità del danno derivante dall'eventuale autorizzazione giudiziale a misure cautelari *ante iudicium*²⁰.

È evidente, dunque, che in questa situazione il ruolo del giudice è fondamentale per controbilanciare la norma, alla stregua dell'art. 111 della Costituzione, specie allo stato attuale, ove una norma “cautelare” *ante iudicium* a tutela del contribuente sembra non esservi, salvo un uso anticipato ed anomalo dell'art. 47 del d.lgs. 546 del 1992.

De iure condendo si auspica che i principi acquisiti della “tutela cautelare” nel processo prevalgano su singole scelte normative e che venga definitivamente uniformata la disciplina cautelare, alla stregua del principio del giusto processo.

In questi termini si sta muovendo l'ultimo disegno di legge delega, nel quale si indica come criterio ispiratore di un “nuovo” processo, “*l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario*”.

Per la prima volta, il legislatore si troverebbe a recepire principi preesistenti dettati da esigenze normative estranee al “giusto processo”.

4. Conclusioni

Nonostante l'immanenza del principio acquisito di “buona amministrazione”, di cui l'autotutela obbligatoria rappresenta un corollario, la cogenza della “cautela” dell'agire amministrativo e della tutela cautelare del contribuente nel procedimento amministrativo-tributario è stata frutto di un “regalo dello scorso Natale” del legislatore, che vi ha dato corpo con la previsione di una “sanzione”, attraverso la quale veicolare il contenuto obbligatorio del precepto.

Allo stesso modo vi è la consapevolezza che solo attraverso il processo di legificazione si possa dar definitivamente corpo ai principi immanenti del sistema ordinamentale, presenti nello Statuto dei diritti del contribuente, tra

²⁰ In tal senso, sentenze C.t.p. Roma, Sent. nn. 399/39/2013 e 400/39/2013 depositate in data 11 ottobre 2013.

cui quello del “giusto processo”, di cui la tutela del diritto cautelare del contribuente nel processo tributario rappresenta solo uno dei molteplici aspetti.

Proprio in ragione della perpetua dialettica tra *nomos* e *physis*, si auspica che il processo di legificazione possa condurre, attraverso il passaggio nel tempo, a soluzioni più coerenti ed uniformanti, atte a recepire contenuti di diritto, si spera senza deficit di “cautela” e di “tutela” nel procedimento amministrativo e nel processo tributario²¹. Nell’attesa del prossimo Natale o nell’attesa di Godot²².

²¹ In tal senso, F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rassegna tributaria* n. 2 di marzo – aprile 2013, p. 309.

²² SAMUEL BECKETT, *En attendant Godot*, Éditions de Minuit, Paris 1952.

Democrazia 2.0

La Costituzione, i cittadini e la partecipazione

PROF. FRANCO GALLO

Presidente emerito della Corte Costituzionale

SOMMARIO:

1. Una breve premessa. 2. Il declino della democrazia rappresentativa e le prime limitate esperienze di democrazia digitale. 3. Può la democrazia digitale sostituire – e non solo integrare – la democrazia rappresentativa? 4. Alcune conclusioni interlocutorie sui costi e i benefici della rete. 5. La regolamentazione della rete secondo un paradigma costituzionale.

1. Una breve premessa¹

Prima di affrontare da giurista il complesso tema della Democrazia 2.0., e cioè della democrazia del futuro prossimo o dell'era digitale, mi pare opportuno soffermarmi, sia pur brevemente, sul modello di democrazia rappresentativa attuato in Italia, sulle sue attuali caratteristiche e, soprattutto, sui difetti che, secondo gli addetti ai lavori, tale modello ha mostrato nella sua applicazione concreta.

Non è certo un'impresa facile, perché lo stesso concetto generale di democrazia è stato molto discusso sul piano sia giuridico-costituzionale che politico e sociologico (vedi, per tutti, Ferrajoli, *Poteri selvaggi*, Roma-Bari, 2011). In questi ultimi anni è stato addirittura oggetto di profonde critiche anche sul piano del linguaggio, tanto che spesso lo si è associato al prefisso post (*Postdemocrazia* è il titolo di un fortunato saggio di Colin Crouch, Roma – Bari, 2009) e si è guardato a ciò che il futuro può offrirci “dopo” e “oltre” la democrazia, specie dopo l'avvento della rivoluzione informatica. È un dato di fatto, del resto, che si parli sempre meno di democrazia *tout court* e che – consapevoli della debolezza del termine – la si aggettivi in funzione del tema che si intende trattare. La si definisce così, oltre che “rappresentativa”, anche “liberale”, “parlamentare”, “elettorale”, “politica”, “sociale”, “digitale”, “for-

¹ La *lectio* è in corso di pubblicazione sulla rivista “*I diritti dell'uomo, cronache e battaglie*”.

male” o “sostanziale”, “diretta” o “indiretta”, “procedurale”, “deliberativa” e così via.

Il che non esclude, comunque, l’opportunità di interrogarci sulle ragioni del declino del modello italiano di democrazia rappresentativa. Solo avendo presenti tali ragioni ci si può, infatti, domandare se eventuali iniezioni di democrazia diretta, fondate su referendum propositivi e su comunicazioni correttamente diffuse via internet, possano correggere in senso più partecipativo l’attuale sistema, o addirittura – come taluno sostiene – possano porre le basi per un suo definitivo superamento.

2. Il declino della democrazia rappresentativa e le prime limitate esperienze di democrazia digitale

Quando si parla di democrazia rappresentativa si ha riguardo di solito ad un sistema in cui il popolo ha il potere di assumere, tramite rappresentanti, le decisioni pubbliche, ossia ad un sistema di delega che seleziona i rappresentanti dei cittadini attraverso le elezioni. Ricordo che una definizione così ristretta in termini di democrazia elettorale ha offerto, in un primo momento, argomenti per dimostrare la scarsa idoneità di un tale modello a rispondere alle istanze partecipative. Si è rilevato, infatti, che fondare l’essenza della democrazia solo sulle elezioni avrebbe l’effetto di ridurre l’esercizio della sovranità dei cittadini alla sola manifestazione di voto, e cioè al compimento di un atto della durata di pochi minuti, reiterato a distanza di anni. Così intesa, la democrazia rappresentativa tende, in effetti, ad essere solo una democrazia formale, mediatizzata, una sorta di oligarchia democratica svuotata dei contenuti sostanziali che le dovrebbero dare significato: la reale partecipazione politica, l’accesso ai diritti di cittadinanza e la tutela dei diritti fondamentali e delle libertà individuali.

In verità, la metamorfosi della democrazia formale rappresentativa, intervenuta nella seconda metà del secolo scorso, ha consentito di superare o comunque attenuare, per un certo periodo di tempo, queste critiche, quanto meno sul fronte della partecipazione. In quegli anni si sono, infatti, recuperati importanti elementi di partecipazione sociale attraverso il passaggio dal parlamentarismo del primo Novecento – che era espressione di un governo oligarchico di notabili eletti a loro volta da notabili – alla democrazia dei partiti o delle ideologie. Con l’avvento del suffragio universale, in effetti, la rappresentanza è stata espressa dai partiti in quanto organizzazioni di massa, dotate di entità strutturate, comunicanti in modo permanente con la società civile e, quindi, con gli elettori. Nella democrazia dei partiti del secondo Novecento si

votava per un partito prima che per la persona e per la persona in quanto candidata di un partito; e ciò, pur continuando il rappresentante eletto, in quanto fiduciario e non portavoce degli elettori, ad esercitare un grado più o meno ampio di autonomia personale.

In Italia questo sistema però si dissolve a partire dagli anni Novanta per le ragioni a tutti note, che non è il caso qui di ricordare. Gli storici e i politologi ci dicono che i partiti di massa, lungi dallo svolgere la loro funzione di mediazione, si sono trasformati in oligarchie all'interno dello Stato e, molto spesso, in centri di potere autoreferenziali. Travolti da un'onda di sfiducia, provocata anche da estesi fenomeni corruttivi, essi vanno in crisi insieme alla prima Repubblica. Subentra allora quella che un apprezzato storico francese, Bernard Manin (*Principi del governo rappresentativo*, Bologna, 2010), chiama "la democrazia del pubblico" (*audience democracy*), in cui i partiti lasciano ampio spazio alla personalizzazione e la comunicazione, in qualunque modo realizzata, prende il posto dell'organizzazione: da una parte, le identità collettive, garanti della partecipazione, si indeboliscono e sono compensate dalla fiducia personale diretta; dall'altra, il rapporto con la società civile e con gli elettori passa sempre più attraverso i media e il marketing politico.

In altri termini, i partiti si allontanano dalla società e, nel contempo, si convertono in comitati elettorali al servizio di un capo, il quale sviluppa il rapporto con i cittadini e la società servendosi di sofisticate tecniche comunicative. Manin – ma non solo lui – parla, appunto, di "democrazia del pubblico" perché lo spazio della rappresentanza coincide con lo scambio tra *leader* e opinione pubblica a scapito della partecipazione sociale.

L'approdo alla "democrazia del pubblico" non significa, però, che i partiti siano scomparsi. Significa solo che essi tendono a riorganizzarsi intorno ai *leader* e, seppur indeboliti, operano ancora da attori necessari, soprattutto nei luoghi in cui si realizza la democrazia rappresentativa, e cioè nelle competizioni elettorali e in Parlamento. La differenza principale rispetto al passato è, dunque, che i partiti – nell'attuale situazione di disorientamento politico di massa – sono anzitutto al servizio di un *leader* o di un candidato. Si pensi ai partiti di Di Pietro e di Berlusconi.

Tutti abbiamo percepito che dietro questa svolta si nasconde il pericolo del populismo, ossia la tentazione di affidare i nostri destini ad un capo carismatico, che fa in continuazione promesse di salvezza. Senza fare esempi recenti, è sufficiente ricordare lo *slogan* coniato dal *People Party* nel 1894 e richiamato da Ilvo Diamanti nella sua introduzione al libro di Manin. La promessa fatta balenare allora da quel partito era quella di "*Una vita più ricca, più felice, più piacevole e sicura per ogni cittadino*". L'effetto è stato, il più delle volte, la sottovalutazione dei congegni garantistici perché essi, nelle

intenzioni dei populistici, avevano il grave difetto di rendere inefficienti i sistemi democratici, anziché potenziarli. Questo aspetto del problema è stato ben colto fin dai tempi antichi. Nel libro quarto della “Politica”, Aristotele scriveva che i populistici “*criticano i magistrati sostenendo che giudice deve essere il popolo. Di conseguenza tutte le magistrature si sfasciano perché dove le leggi non governano non c’è costituzione*”.

Ciò non vuol dire che la partecipazione politica sia inevitabilmente declinata insieme ai partiti di massa. Significa, più semplicemente, che la partecipazione istituzionale – in particolare quella elettorale – si è ridotta ed è stata sostituita da altre forme di partecipazione. Prova ne sono gli alti livelli di astensionismo elettorale registrati in Italia in questi ultimi anni e la contemporanea emersione di esperienze di *governance* come il governo negoziato e condiviso in ambito territoriale. In questo contesto si è assistito allo sviluppo di movimenti di protesta e rivendicativi che hanno coinvolto, e tuttora coinvolgono, ampie componenti della società. Basti pensare ai movimenti, a base più o meno locale, come quelli del cosiddetto “no tav”, alle dimostrazioni del cosiddetto “popolo viola”, ai girotondi spontanei, alle manifestazioni all’insegna dello slogan “*se non ora quando?*”. Soprattutto – ed è ciò che qui più interessa – i nuovi media, la rete, internet, il web, i social network come facebook e twitter, i blog canals hanno sottratto il controllo e la gestione della comunicazione, anche politica, ai centri tradizionali di potere, favorendo nuove forme di partecipazione e, comunque, innovando quelle tradizionali.

Potenzialmente, questi nuovi media e la tecnologia della rete sono in grado di modificare radicalmente gli attuali strumenti di democrazia rappresentativa, aprendo, almeno teoricamente, la via a forme di democrazia diretta deliberativa piena: quella che, nel gergo degli internauti, dovrebbe costituire la Democrazia 2.0. È indubbio, infatti, che la Rete si sta progressivamente imponendo come il mezzo più rapido e continuativo di consultazione, informazione e contatto tra cittadini e quindi, almeno in astratto, di maggiore partecipazione alla vita democratica. Oggi, un quarto della popolazione mondiale è in rete e un miliardo di cittadini ha un profilo su Facebook. Stante la crisi dei partiti e nel vuoto della politica, non deve meravigliare che Internet offra maggiori possibilità di vita sociale e di connessione tra persone.

Esperienze positive di democrazia digitale, seppur limitate, sono presenti da tempo nel mondo occidentale. Si pensi alle *Consensus conferences*, ai *Town meeting* del New England, alle assemblee pubbliche che governano l’85% delle municipalizzate svizzere, alle giurie civiche di Berlino, alla consultazione pubblica aperta nel 2007 dal governo neozelandese sulla riforma del corpo di polizia, alle iniziative legislative popolari a firma elettronica promosse dal governo finlandese nel 2013, alla recentissima apertura di una con-

sultazione pubblica *on line* da parte del Governo italiano sulla riforma della Costituzione.

3. Può la democrazia digitale sostituire – e non solo integrare – la democrazia rappresentativa?

Il ricorso al canale telematico pone, peraltro, importanti questioni di ordine politico, sociale e costituzionale, che, se non risolte in un contesto di democrazia rappresentativa, potrebbero, a mio avviso, pregiudicare il conseguimento degli appena ricordati vantaggi partecipativi.

La prima questione deriva dal fatto che l'avvento della rete, pur aumentando formalmente i canali di partecipazione, può avere l'indesiderabile effetto di ingrandire, anziché ridurre, i difetti della "democrazia del pubblico". Come rileva Ilvo Diamanti, l'uso assiduo ed esteso di internet a fini di propaganda politica da parte di singoli movimenti organizzati potrebbe, infatti, moltiplicare la personalizzazione anziché scoraggiarla, dando visibilità a figure dotate di particolari capacità di attrazione e comunicazione personale. È questo il caso del partito-movimento superpersonale di Beppe Grillo.

La seconda questione consegue al fatto che la rete non sempre favorisce la discussione pubblica e la mediazione che dovrebbero svolgersi nella società civile o in Parlamento. Infatti, la creazione sul web di gruppi in base a legami di affinità tra "amici" e di ostilità contro "Comuni nemici" avviene fuori dal tradizionale circuito politico, riduce la possibilità di incontro tra opposti schieramenti e quindi allarga, non sana, la frattura tra le comunità. Viene così favorita la tendenza a "schierarsi" sulla base di *slogan* piuttosto che a instaurare un dialogo ponderato. Né può dirsi che, ai fini elettorali, internet costituisca necessariamente uno strumento di partecipazione più efficace di quelli tradizionali, pur essi carenti. Basti pensare che alla consultazione avviata in rete dal Movimento 5 Stelle per individuare i propri candidati al Parlamento (le cosiddette "parlamentarie") hanno partecipato solo 25.000 persone; con la conseguenza che proprio coloro che intendevano fondare sulla democrazia diretta digitale – quale migliore strumento di partecipazione politica – la scelta dei candidati, si sono trovati, alla fine, ad avere una lista da sottoporre al voto degli elettori decisa da un numero estremamente esiguo di persone.

Queste considerazioni inducono inevitabilmente a porre la seguente domanda di fondo: è possibile in un prossimo futuro abbandonare del tutto – come taluno vorrebbe – il modello della democrazia indiretta rappresentativa, affidandosi alle suggestioni della democrazia diretta digitale e ai referendum non solo abrogativi ma anche propositivi? Ed è possibile giustificare questa

preferenza con il solo fatto che tali strumenti hanno il vantaggio di essere rapidi, continui, senza formalità procedurali né limiti di oggetto?

La risposta – almeno a mio avviso – non può che essere negativa; a condizione, però, che il sistema politico si rinnovi e utilizzi, meglio e correttamente, lo strumento della rete.

Questa risposta trova la sua giustificazione nel fatto, già messo in evidenza, che da sola la democrazia elettronica per sua natura non favorisce, anzi tende ad ostacolare, quei processi deliberativi ponderati e quella efficace interazione tra le parti politiche che sono l'essenza e, insieme, la ragione di ogni moderna democrazia parlamentare. L'avvento della democrazia diretta digitale, in luogo di quella rappresentativa, imporrebbe, infatti, necessariamente l'abolizione di uno dei capisaldi del nostro sistema costituzionale: il divieto del mandato vincolante previsto dall'art. 67 Cost. con riferimento alla rappresentanza politica generale. Questo mandato, come teorizzato e messo in pratica dal Movimento 5 Stelle, è sicuramente compatibile con la rete, ma è altrettanto sicuramente inconciliabile con le istituzioni rappresentative parlamentari che vogliamo salvare e solo parzialmente riformare.

A prima vista, esso sembrerebbe in astratto un sistema ideale, perché identifica puntualmente la volontà del rappresentante eletto con quella del rappresentato elettore. Tra l'altro, esso non è una novità storica assoluta, essendo stato previsto da Robespierre e, dopo, da Lenin nella Costituzione sovietica del 1915. A meglio ragionare, però, ci si rende conto che la democrazia parlamentare è anche e soprattutto mediazione e ricerca del compromesso tra le forze politiche. E se la mediazione, come ci ha insegnato Kelsen (*Il primato del Parlamento*, Milano, 1982), significa ascoltare, nella formazione delle leggi, le ragioni degli altri e, perciò, approfondire e rivedere le proprie, è evidente che introdurre il mandato vincolante significherebbe perdere il luogo della sintesi e, dunque, sopprimere di fatto quel presidio della democrazia moderna, in qualunque forma declinata, che è il Parlamento.

Semmai, nell'alternativa radicale fra mandato rigidamente vincolato e mandato assolutamente libero, si potrebbe individuare – come suggerisce M. Aini (*Sette profili di diritto pubblico*, Napoli, 2011) – una via intermedia, costituita dalla revoca degli eletti. Questo istituto (denominato *recall* nei Paesi di lingua inglese) esiste negli Stati Uniti, in Canada, in Svizzera, in Giappone e in numerosi Paesi dell'America latina e permette ai cittadini di far valere la responsabilità politica degli eletti facendoli decadere dalla loro carica in corso di mandato – e non dunque attraverso la non-rielezione nella legislatura successiva – all'esito di una procedura rigorosa e di difficile attivazione. Il *recall* è formalmente diverso dal regime del mandato vincolante, perché non fa venire meno la libertà della funzione parlamentare e conserva in vita gli atti com-

più dal parlamentare revocato. Ma è pure diverso dal divieto di mandato imperativo, che, di fatto, anche nei casi di più evidente tradimento da parte del parlamentare della volontà dei suoi elettori, non consente di rimuoverlo nel corso della legislatura, ma solo di non rieleggerlo per la successiva.

La sopravvivenza della democrazia rappresentativa rigenerata dal fattore tecnologico richiede non solo l'intangibilità della funzione parlamentare, quale regolata da tutte le costituzioni dei paesi occidentali, ma anche il recupero del perduto ruolo di mediazione dei partiti. Questi, infatti, non possono rimanere ciò che sono adesso. Dovrebbero modernizzarsi ed assumere struttura e funzione diverse. Dovrebbero, cioè, accettare di diventare porosi e permeabili, rafforzati nella loro capacità di elaborazione politica dal contributo di associazioni, centri studi e fondazioni di origine non correntizia, aventi esclusivo fine di ricerca. Dovrebbero tornare ad essere associazioni di base, generate da Comuni opzioni ideali ed in grado di promuovere, grazie alla vita associativa e con l'ausilio della rete, l'impegno collettivo, la passione politica e la ridefinizione del rapporto tra formazione della conoscenza e decisione politica. L'importante è che recuperino la loro capacità di formare e selezionare i dirigenti politici, si aprano al confronto e al controllo di tutti i soggetti interessati alle decisioni pubbliche, concorrendo a formare governi che interpretino realmente le esigenze e le aspettative dei cittadini.

In questo contesto, i partiti sarebbero non più gli esclusivi protagonisti della scena politica, ma soggetti che utilizzano essi stessi la rete e concorrono con essa alla formazione dell'opinione pubblica e della cosiddetta cittadinanza digitale, senza essere sovrastati o sostituiti dal web. Così la democrazia rappresentativa parlamentare può trovare nuova linfa ed essere integrata e migliorata, ma non soppiantata, dalla democrazia digitale.

Che quest'ultima non sia in grado di sostituire del tutto la democrazia rappresentativa deriva, del resto, dalle seguenti due ulteriori circostanze, che qui solo accenno. La prima riguarda il cosiddetto *digital divide*, e cioè il divario tecnologico fra le diverse generazioni e i diversi contesti economici e sociali; *divide* che – almeno nel presente momento – non consente alla rete di estendersi con la dovuta uniformità e generalità. La seconda circostanza è che le manifestazioni di volontà veicolate nel cyberspazio attraverso la rete possono prestarsi con molta facilità a manipolazioni, senza che a queste si possa porre rimedio con interventi legislativi e amministrativi mirati e tempestivamente applicabili.

4. Alcune conclusioni interlocutorie sui costi e i benefici della rete

A questo punto si può chiudere il discorso sulle ragioni della crisi della democrazia rappresentativa e sui costi ed i benefici del possibile innesto in essa di elementi della democrazia digitale. Dovendo formulare delle sintetiche conclusioni, si può dire che, allo stato attuale, la democrazia digitale può essere un bene e, nello stesso tempo, un male.

Può essere un bene se la rete è vista come un essenziale strumento di maggiore partecipazione che colmi parzialmente la lacuna prodotta dalla crisi dei partiti e ne aiuti la ripresa; come un indispensabile veicolo del fondamentale diritto di informare e di essere informati; come un ulteriore mezzo di controllo degli elettori sugli eletti; come, infine, una moltiplicazione della capacità di iniziativa dei cittadini. Rosanvallon (*La contredémocratie. La politique à l'âge de la défiance*, Paris 2006) parla al riguardo di funzioni che danno corpo alla “controdemocrazia”, vale a dire il vigilare, l’impedire e il giudicare.

Possono farsi numerosi esempi di uso della rete in questo senso. In Marocco, nella primavera del 2011 è stata creata una piattaforma informatica cui hanno aderito 150.000 cittadini, tanto da costringere il comitato della revisione costituzionale a tener conto della loro opinione. In Islanda, tra il 6 aprile ed il 29 luglio 2011, 25 cittadini sono stati incaricati dal Parlamento nazionale di elaborare una bozza di Costituzione e questi cittadini lo hanno fatto tramite i social media, una pagina su *facebook*, in cui chiunque metteva in circolo proposte e commenti alle proposte di altri. Si tratta, del resto, di un fenomeno che si verifica non da oggi: è stato grazie a *twitter* che abbiamo avuto notizia dei movimenti di opposizione iraniani nel 2009 o in quello tunisino iniziato il 17 dicembre 2010 con la morte di Mohamed Bouazizi. È per mezzo di *facebook* che abbiamo partecipato emotivamente alla manifestazione di protesta in Colombia nel febbraio 2008 contro le FARC. La campagna di denuncia contro la corruzione condotta dall’avvocato russo Alexei Navalny, ora candidato a sindaco di Mosca, si è fortemente avvantaggiata del ricorso a *twitter*. Per non parlare poi del fenomeno *wikileaks*: secondo alcune fonti di informazioni le rivelazioni di tale organizzazione avrebbero addirittura contribuito ad alimentare le sommosse tunisine.

Ma la democrazia digitale può essere anche un male e i suddetti benefici potrebbero annullarsi se la rete non ha una sua disciplina a livello di garanzie costituzionali; se resta, cioè, in mano ad una aristocrazia del web, ad una *élite* capace di gestirla senza controllo pubblico e, quindi, di determinare i comportamenti altrui e minare la sicurezza sui procedimenti e sul voto.

Dipendono, in ultima analisi, da noi – ossia dai governi, dai governati e dalle autorità internazionali dotate di influenza e di potere normativo – l’uso

che si farà della democrazia digitale e l'individuazione delle modalità della sua integrazione in quella rappresentativa. Non sarà un compito facile, dato il carattere planetario, difficilmente regolabile e controllabile, dello strumento telematico. Ciò sposta la nostra attenzione sullo specifico tema della regolamentazione della rete negli ordinamenti interno e internazionale.

5. La regolamentazione della rete secondo un paradigma costituzionale

Il problema che si pone al riguardo – che tocca la nozione stessa di democrazia in senso sostanziale – è quello di come costruire un sistema giuridico, nazionale ed internazionale, secondo un paradigma costituzionale che tuteli il diritto di accesso alla rete e, nello stesso tempo, ponga limiti ai possibili abusi di essa da parte sia dei gestori che degli utilizzatori. L'obiettivo che con tale disciplina si dovrebbe raggiungere è quello di tutelare il diritto fondamentale di informazione, evitare possibili strumentalizzazioni del flusso di informazioni da parte di terzi, rendere attendibili quelle diffuse senza controllo, garantire, insomma, a livello costituzionale la sicurezza delle persone e degli Stati dagli abusi del sistema informatico.

È, a mio giudizio, inaccettabile la posizione di J. P. Barlow, il quale, senza essere sfiorato da alcun dubbio, nega l'esistenza di tale problema, ritenendo prevalente l'assoluta libertà di navigare rispetto alla tutela dei suddetti diritti. Questa sua posizione ben risulta dalla seguente provocatoria intimazione, da lui rivolta agli Stati già nel lontano 1996: *“A nome del futuro chiedo a voi di lasciare il passato alle spalle. Non siete benvenuti in mezzo a noi. Io dichiaro che stiamo costruendo lo spazio sociale globale perché questo sia libero da ogni tirannia che voi cercherete di imporci. Non avete alcun diritto morale per regolare né alcuna ragione per conservare alcun metodo di coercizione”* (Febbraio 1996, <http://homes.eff.or/~barlow/Declaration-Final.html>, 1996).

Tale presa di posizione non mi convince per le stesse ragioni per cui non mi convincono quelle tesi – meno radicali nel tono, ma nella sostanza analoghe – riconducibili al pensiero di Gunther Teubner. Secondo tale autore, la regolamentazione della Rete dovrebbe essere solo il frutto della stessa società civile e delle dinamiche sociali ed economiche da essa prodotte, dalle quali dovrebbero emergere “costituzioni civili” che prevalgono come fonte normativa sui tradizionali poteri politici e costituzionali. Nella mente di tale autore, queste forme di autoregolamentazione dovrebbero superare la logica politica degli Stati per imporre nella sostanza il dominio dei regimi privati globali, vale a dire di quel diritto prodotto esclusivamente dagli stessi portatori degli interessi settoriali del mercato. In altri termini, per Teubner, come l'economia

internazionale risponde alla *lex mercatoria* prodotta dalla comunità degli affari, così internet dovrebbe essere affidata ai processi spontanei di autoregolazione riconducibili ad una *lex digitalis*.

Non mi pare, però, una soluzione accettabile affidare alle multinazionali informatiche il futuro dei diritti politici, civili e sociali nel mondo virtuale del cyberspazio. Se si seguisse la via della spontanea autoregolamentazione indicata da Teubner, si correrebbe infatti il rischio di concentrare i poteri e le risorse nelle mani delle società multinazionali e degli Stati dominanti, i quali avrebbero così il vantaggio di utilizzare internet solo per i propri interessi.

Ha ragione Rodotà (*Una costituzione per internet*, in *Politica del diritto*, 2010) quando sostiene che la tesi di Teubner porta inevitabilmente ad un “medioevalismo istituzionale” e rivela l’incapacità di elaborare categorie interpretative atte a far fronte ai problemi del presente. Sarebbe come lasciare la tutela dei diritti in rete solo all’iniziativa dei soggetti privati, i quali, in assenza di altre iniziative, appariranno come le uniche istituzioni capaci di intervenire. Sarebbe, in particolare, come accettare una privatizzazione del governo di internet senza che altri attori, ai livelli più diversi, possano dialogare e mettere a punto regole comuni. Dice bene G. Azzariti (*Internet e Costituzione*, 18 febbraio 2011) che in questa situazione tutto avverrebbe, meno che configurare una cittadinanza elettronica democratica.

Per evitare questi risultati non resta, quindi, che prendere atto che viviamo ancora in un’epoca tecnologica in cui manca una disciplina *super partes* che garantisca con pienezza, senza discriminazioni e a livello planetario, i diritti fondamentali di informazione dei cittadini e le libertà degli utenti. Ed occorre anche prendere atto che la questione della democrazia di internet può essere risolta solo costituzionalizzando la rete nel senso di porre tali diritti fondamentali al centro del potere informatico degli Stati e delle *corporations*. Il che – lo ripeto – dovrebbe avvenire non affidandosi alle regole spontanee del mercato, ma regolando tali diritti e tali libertà con norme costituzionali sia statali sia sovranazionali. La protezione del diritto di informare e di essere informato e della libertà di navigare dovrebbe essere, in particolare, rimessa agli interventi degli Stati, delle comunità internazionali e dei giudici, con il fine precipuo di rimuovere le disuguaglianze nell’accesso alla rete e nell’utilizzazione della stessa. Non sarà facile ed è forse utopistico, essendosi in questi ultimi anni appannata nel mondo la fede nelle istituzioni e nella loro capacità di plasmare il futuro e di indirizzare la vita quotidiana. Ma non vedo, allo stato, altra via da seguire.

5.1 – Per quanto riguarda l’accesso alla rete, è dunque inevitabile creare un diritto costituzionale interno, che consenta una riconsiderazione dell’insie-

me dei diritti fondamentali secondo il parametro della cosiddetta “modernità costituzionale” (Ferrajoli, *I poteri selvaggi*, Roma-Bari, 2012).

Con riferimento alla nostra Costituzione, Rodotà propone di integrare l’articolo 21 con un comma che garantisca il diritto di accesso ad internet, lo qualifichi come diritto di rango costituzionale (alla stessa stregua dei diritti sociali classici di cui agli artt. 32, 34 e 38) o, aggiungerei, una specificazione del più generale principio della libera manifestazione del pensiero garantita dallo stesso art. 21. La formulazione proposta da Rodotà è la seguente: “Tutti hanno eguale diritto di accedere alla rete internet in condizione di parità e con modalità tecnologicamente adeguate e che rimuovano ogni ostacolo di ordine economico e sociale”. Con l’inserimento di questa frase, il diritto di accesso non sarebbe – almeno a mio avviso – un diritto nuovo, introdotto ora e prima inesistente, ma un mezzo di esercizio dei diritti e delle libertà di comunicazione e di manifestazione del pensiero già garantiti dalla nostra Costituzione.

Sempre guardando alla nostra Costituzione, l’avvento della rete pone altre numerose questioni. Ne elenco solo alcune indicate dalla dottrina costituzionalistica, senza avere la pretesa di indicarne la soluzione. Le “formazioni sociali” di cui all’art. 2 Cost. possono essere anche le comunità virtuali create nel cyberspazio? Le garanzie della libertà personale offerte dall’art. 13 devono riguardare anche il corpo “elettronico” rileggendo in questo senso l’*habeas corpus* come *habeas data*? Ha senso distinguere tra dati “esterni” e dati “interni” delle comunicazioni svolte su internet e costruire su questa distinzione la problematica relativa alla libertà e alla segretezza di questi dati? Come si atteggia in rete la libertà di associazione di cui all’art. 18?

Sempre con riferimento all’art. 21, il diritto di manifestare il proprio pensiero deve essere messo o no in rapporto con il diritto all’anonimato nelle comunicazioni elettroniche? E, fermo restando che la conoscenza è un bene pubblico globale, l’accessibilità alla proprietà garantita dall’art. 42, secondo comma, deve tradursi nella libera appropriabilità di determinati beni per via elettronica, secondo la logica del “bene comune”, che dovrebbe escludere l’identificazione personale dei soggetti che accedono?

E ancora, andando più nello specifico: sono le riunioni telematiche o virtuali, rese possibili dalla connessione tramite internet, vere e proprie riunioni e, come tali, ricomprese nel riconoscimento della libertà di riunione di cui all’art. 17 Cost.?

La soluzione di queste problematiche a livello di ordinamento interno, a volte, può essere oggetto di interpretazioni evolutive rimesse agli operatori giuridici e ai giudici (soprattutto alla Corte Costituzionale), a volte, può richiedere però interventi di revisione costituzionale che evitino inammissibili sovrainterpretazioni. In ogni caso, questi interventi, anche se riguardano la

prima parte della Costituzione, non dovrebbero incontrare i limiti della revisione costituzionale posti dall'art. 138 Cost., dalla stessa Costituzione in generale e dai suoi principi supremi, risolvendosi essi nella specificazione di diritti fondamentali e libertà individuali già tutelati dalle vigenti norme costituzionali, in quella, insomma, che Alessandro Pizzorusso chiama "buona manutenzione costituzionale".

5.2 – Ma la fondamentale garanzia di accesso di cui ho finora detto non esaurisce l'ambito della tutela dei diritti degli utenti sotto il profilo dell'eguale trattamento e della protezione delle libertà individuali. Rimane, infatti, il problema di fondo – allo stato irrisolto – della predisposizione di articolate regole di comportamento relative all'uso della rete che siano in grado di operare con efficacia vincolante a livello planetario. È necessario affrontare tale problema, perché sono proprio la capacità di internet di varcare i confini e la molteplicità dei diritti fondamentali da tutelare che rendono insufficienti sia l'indicazione di un principio generale astratto sull'uso corretto della rete sia la fissazione di leggi da parte di singoli Stati.

Sono d'accordo con quegli autori – in Italia soprattutto i richiamati Rodotà e G. Azzariti, cui si deve aggiungere P. Costanzo (*Il fattore tecnologico e le sue conseguenze*, Relazione al Convegno annuale AIC 2012, www.associazionedeicostituzionalisti.it) – che sostengono che questo problema non può essere risolto facendo ricorso alle categorie astratte del cosiddetto "costituzionalismo cosmopolitico" o della "costituzione globale", e cioè a costruzioni che dovrebbero teoricamente valere a livello planetario, ma che in concreto non sembrano realizzabili in un prossimo futuro. La via da seguire, meno ambiziosa, ma pur sempre impervia, è forse quella della graduale definizione di Carte internazionali di principi, ossia di Carte che consentano di conciliare la società civile globale con l'ordine giuridico internazionale e di ricondurre, perciò, la società cibernetica al nucleo duro dell'ordine internazionale e della democrazia sostanziale ad esso sottesa. È questa la via che abbiamo sperimentato con riferimento all'applicazione dei principi fondamentali comunitari prima dell'avvento della Carta di Nizza e del Trattato di Lisbona.

È vero che queste Carte non hanno ancora, in un contesto globalizzato e non regolato, una forza pienamente cogente; e ciò ancorché esse siano state qualificate come *Bill of Rights* (penso alla Carta dei diritti globali di internet elaborata dall'*Internet Governance Forum*, struttura di supporto dell'ONU presentata al *meeting* di Vilnius il 22 e 23 novembre 2012). Ma è anche vero che hanno pur sempre un loro valore giuridico, in quanto indicano un modello sociale e politico di riferimento che si contrappone a quello iperprivatistico teubneriano, influenzato soprattutto dalle grandi società informatiche.

5.3 – Nell’attesa di un accordo globale internazionale, di là da venire, il modello pubblicistico delle Carte è destinato ad operare, in ultima analisi, sul piano della sensibilizzazione, dell’interpretazione e del ragionamento giuridico. Il che certamente lo condanna a recedere di fronte a precise, contrarie norme statali o di diritto internazionale, ma nello stesso tempo – come ci ricorda G. Zaccaria (*La comprensione del diritto*, Roma-Bari, 2012) – costituisce pur sempre un ausilio interpretativo “forte”, utilizzabile nei casi dubbi dalla comunità degli interpreti.

Ci si deve rendere conto, in altri termini, che la costruzione a livello planetario di una democrazia informatica, la sua armonizzazione con le singole democrazie rappresentative costituzionali e, soprattutto, la definizione di norme vincolanti secondo un paradigma costituzionale non possono avvenire nell’immediato e devono comunque passare attraverso quella che G. Azzariti definisce una presa di coscienza collettiva, per sua natura faticosa e lenta. Nell’attuale momento storico manca, infatti, la possibilità di varare norme globali che incontrino l’adesione di tutti i paesi, fonti e transito di comunicazioni telematiche.

Intanto, sarebbe già sufficiente prendere le distanze, sul piano politico e dell’opinione pubblica, dalle più evidenti distorsioni dello strumento della rete che sono tutti i giorni sotto i nostri occhi. Penso alle insofferenze e al senso di impotenza ingenerati in tutto il mondo dalla notizia che, per ragioni di sicurezza e difesa militare, gli Usa sarebbero in grado di controllare, attraverso gli apparati informatici e i *server* “radice” (*root*), i comportamenti di milioni, forse miliardi di cittadini. E penso ancora al fatto che la Cina ha recentemente oscurato, con la complicità di Google, alcuni siti *web* che richiavano i valori della democrazia occidentale e al fatto che il governo iraniano, con l’ausilio tecnico di Nokia, è riuscito in passato a individuare numerosi oppositori del regime di Ahmadinejad che si avvalevano della rete.

Questi episodi sono la migliore riprova della confusione e dei rischi che in materia si corrono in assenza di una regolamentazione globale dell’uso della rete. È evidente che, nel caso noto come *datagate*, la lesione riguarda il fondamentale diritto alla riservatezza e all’integrità morale dell’individuo, mentre nei casi della Cina e dell’Iran riguarda il diritto fondamentale all’informazione e all’essere informati. Il fatto è che, se non si introdurrà in futuro una soddisfacente regolamentazione del cyberspazio su base transnazionale, transgenerazionale e non ideologica, difficilmente la rete potrà costituire un sicuro spazio di libertà e si presterà, anzi, sempre più a manipolazioni e distorsioni comunicative. Ha ragione Lessig (*Introduction*, in *Free Software, Free Society. The Selected Essays of Richard M. Stallman*, Boston, 2002) quando sostiene che “*il cyberspazio, lasciato a se stesso, difficilmente potrà*

mantenere le promesse di libertà e di maggiore partecipazione dei cittadini alla vita pubblica. Potrebbe anzi divenire un perfetto strumento di controllo”.

È per queste ragioni che, pur fruendo come ogni cittadino dei vantaggi del progresso tecnologico, guardo personalmente con sospetto ed apprensione al repentino passaggio nell'era digitale della nostra democrazia, senza che sia possibile ancora disporre delle necessarie garanzie costituzionali globali.

Il regime tributario dei nuovi strumenti di finanziamento alle piccole e medie imprese

PROF. AVV. GIUSEPPE CORASANITI

Associato di diritto tributario nell'Università degli Studi di Brescia

SOMMARIO:

1. *Premessa*. 2. *Il regime di deducibilità degli interessi passivi*. 3. *Regime fiscale applicabile agli interessi delle obbligazioni partecipative e subordinate*. 4. *Regime fiscale dei project bond*.

1. Premessa

Quello delle modalità di finanziamento dell'attività di impresa rappresenta un tema che si intreccia strettamente con le vicende economico-finanziarie che hanno interessato anche il nostro Paese a partire dal 2008, anno dal quale la contestuale presenza di bassi tassi di interesse e condizioni di accesso al credito particolarmente favorevoli hanno consentito alle imprese di usufruire di forme di indebitamento a breve termine.

Il legislatore ha cercato di superare questo tipo di approccio al finanziamento dell'attività di impresa introducendo, ad esempio, nuove tipologie di prestiti obbligazionari come quelli di cui all'art. 2411, comma 3, codice civile¹.

L'intento del legislatore si è in ogni caso rivelato quanto meno ina-

¹ Cf *ref. multis V. PISANI MASSAMORMILE, Azioni e altri strumenti finanziari partecipativi*, in *Riv. Soc.*, 2003, 1279 ss; M. CIAN, *Gli strumenti finanziari di s.p.a.: pluralità delle fattispecie e coordinamento delle discipline*, in *Giur. Comm.*, 2005, I, 382 ss; N. SALANITRO, *Strumenti di investimento finanziario e sistemi di tutela dei risparmiatori*, in *Banca Borsa e Tit.Cred.*, 2004, I, 288; P. FERRO-LUZZI, *Riflessioni sulla riforma. La società per azioni come organizzazione del finanziamento di impresa*, in *Riv. Dir. Comm.*, 2005, I, 703 ss, P.G. MARCHETTI, *Le obbligazioni*, in *Il nuovo ordinamento delle società*, Milano, 2003, 217; C. ANGELICI, *La riforma delle società di capitali*, Padova, 2006, 72 e ss..

deguato² se lo stesso è dovuto tornare sul tema del finanziamento delle imprese con i d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. con modif. in l. 7 agosto 2012, n. 134 (c.d. decreto sviluppo) e con il d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, conv. con modif. in l. 17 dicembre 2012, n. 221 (c.d. decreto sviluppo *bis*), con i quali si è cercato di rispondere alle esigenze del settore produttivo modificando e, allo stesso tempo istituendo, degli strumenti di finanziamento alternativi, come nel caso delle obbligazioni (titoli di debito a medio e lungo termine), delle cambiali finanziarie e delle obbligazioni subordinate e partecipative³.

Infatti, se con riferimento alle prime due categorie di strumenti l'intervento del legislatore del 2012 ha modificato ed integrato due istituti già esistenti, estendendone l'utilizzo anche alle società non quotate, con le obbligazioni subordinate e partecipative sono stati introdotti degli strumenti finanziari *ad hoc*.

In particolare, ci si riferisce al regime (antielusivo) di deducibilità degli interessi passivi nella determinazione del reddito di impresa che risulta già derogato dall'art. 3, co. 115, l. n. 549 del 1995 laddove si prevede un limite a tale deducibilità qualora tali interessi passivi superino determinate soglie nonché alla disciplina che prevede l'esonero dall'applicazione delle ritenute sugli interessi corrisposti a fronte di obbligazioni emesse dai c.d. grandi emittenti di cui alla l. n. 239 del 1996.

Anche il regime delle cambiali finanziarie è stato innovato; l'articolo 32, commi 5, 5-*bis* e 7, d.l. n. 83 del 2012, ha introdotto delle

² E lo è tuttora, considerato che dall'inizio dell'anno solo quattro società hanno usufruito delle possibilità offerte dalla legge. Sullo scarso successo dei c.d. *mini-bond*, oltre a ritardi legati a ragioni di carattere strutturale ed organizzativo, dipendenti dalla necessità per gli intermediari di dotarsi di strutture interne adeguate a far fronte alle richieste di analisi e verifica che tali strumenti richiedono, pesano una serie di altri fattori come la previsione che tali strumenti siano detenuti sino alla scadenza, con una conseguente scarsa liquidità ovvero ancora che gli stessi siano sottratti alle valutazioni degli istituti di *rating*.

³ Sia consentito il rinvio al mio *Diritto tributario delle attività finanziarie*, Egea, 2012, ed in particolare al capitolo III in cui viene approfondito il tema delle obbligazioni e titoli similari introdotti dai decreti del 2012. Cfr. inoltre C. GALLI, *Ostacoli di natura fiscale per gli strumenti di finanziamento delle imprese*, in *Corr. Trib.* n. 34, 2012, 2609; G. MOLINARO, *Dal "decreto crescita" nuove opportunità di finanziamento per le imprese*, in *Corr. Trib.*, 29, 2012.

modifiche alla l. 13 gennaio 1994, n. 43 che disciplina caratteristiche e modalità di emissione di tali strumenti di debito.

I successivi commi 8, 9, 10 e 13, del medesimo articolo 32, hanno modificato le norme in materia di deducibilità degli interessi passivi delle cambiali finanziarie, delle obbligazioni e dei titoli similari nonché quelle relative al regime impositivo degli interessi medesimi in capo ai sottoscrittori di tali titoli.

Con riferimento alle obbligazioni, i commi da 19 a 25 dell'articolo 32, del d.l. n. 83 del 2012 hanno introdotto una serie di disposizioni in materia di emissione, da parte di società non quotate diverse dalle banche e dalle micro-imprese come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione del 6 maggio 2003, di obbligazioni e titoli similari che prevedono clausole di partecipazione agli utili d'impresa e di subordinazione.

Infine, l'articolo 1 del medesimo decreto ha integrato la disciplina di cui all'articolo 157, del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163, relativa all'emissione di obbligazioni e di titoli di debito da parte delle società di progetto (c.d. *project bond*⁴).

Con riferimento alle cambiali finanziarie, le modifiche più importanti hanno interessato sia la loro durata, passata da diciotto a trentasei mesi a fronte dell'originario tre – dodici mesi, sia l'elenco dei soggetti autorizzati alla loro emissione, che ha visto rientrare tutte le società di capitali nonché le società cooperative e le mutue assicuratrici. Condizioni particolari sono state introdotte per tutte quelle società o enti non aventi titoli negoziati in mercati regolamentati o non regolamentati: a tali soggetti, infatti, è stata riconosciuta la possibilità di emettere cambiali finanziarie in presenza di una serie di condizioni procedurali⁵.

⁴ La disciplina relativa a tali strumenti è stata modificata dall'art. 41 del d.l. n. 1 del 2012 che, intervenendo sull'art. 157, d.lgs. n. 163 del 2006 (codice dei contratti pubblici), consente ai soggetti ivi indicati di emettere, oltre alle obbligazioni, anche titoli di debito allo scopo di realizzare una singola infrastruttura o un nuovo servizio di pubblica utilità anche in deroga ai limiti previsti dal codice civile (non trovano così applicazione le norme in materia di garanzie, di riduzione di capitale o ancora in materia di assemblea degli obbligazionisti).

⁵ Si richiede che l'emissione sia assistita, in qualità di sponsor, da una banca, da un'impresa di investimento, da una società di gestione del risparmio (sgr), da una società di gestione armonizzata, da una società di investimento a capitale variabile

L'art. 32 del d.l. n. 83 del 2012, ai commi da 19 a 26, ha inserito una serie di disposizioni relative alle emissioni di obbligazioni partecipative e subordinate da parte di società non emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione (che siano diverse dalle banche e dalle micro-imprese⁶). Il legislatore⁷ ha individuato le caratteristiche civilistiche che tali titoli devono possedere ai fini della loro qualificazione come vere e proprie obbligazioni (ex art. 2411, co. 1 e 2 c.c.): è stata così prevista la possibilità per i soggetti citati di emettere titoli obbligazionari partecipativi e subordinati ma a condizione che soddisfino una serie di condizioni relative alla durata, (che non può essere inferiore a trentasei mesi), alla clausola di postergazione (il diritto al rimborso degli altri creditori è prioritariamente riconosciuto rispetto a quello del sottoscrittore del *project bond*, il quale si vede attribuito il diritto di prelazione unicamente rispetto agli azionisti) ed alla remunerazione, per cui è stato previsto che la stessa risulti composta da una parte fissa e da una parte variabile⁸.

(sicav), purché aventi succursale costituita in Italia. Lo sponsor è tenuto ad assistere e supportare la società tanto nella procedura di emissione che in quella di collocamento dei titoli nonché a mantenere nel proprio portafoglio e fino alla naturale scadenza, una quota dei titoli variabile in funzione dell'ammontare complessivo dell'emissione.

Viene in ogni caso riconosciuta la possibilità di rinunciare alla nomina dello sponsor per tutte quelle società emittenti che non siano classificabili tra le piccole e medie imprese come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE.

Condizione imprescindibile per tali soggetti per poter emettere gli strumenti in commento è ogni caso quella per cui l'ultimo bilancio sia certificato da un revisore contabile o da una società di revisione iscritta nel registro dei revisori contabili.

⁶ Sono tali, come precisato dalla raccomandazione n. 2003/361/CE, quelle che impiegano meno di 10 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale in bilancio annuo non superiore a due milioni di euro.

⁷ Il comma 20 dell'art. 32, d.l. n. 83 del 2012 ha previsto che debba essere la clausola di subordinazione a definire i termini di postergazione del portatore del titolo ai diritti degli altri creditori, con l'unica eccezione rappresentata dai sottoscrittori del solo capitale sociale. La clausola di partecipazione determina il corrispettivo spettante al portatore e ne commisura l'ammontare ai risultati economici dell'emittente. Il tasso di interesse, con riferimento alla parte fissa del corrispettivo non può essere inferiore a quello fissato nel d.lgs. n. 58 del 1998, mentre l'eventuale parte variabile del corrispettivo deve essere versata entro trenta giorni dall'approvazione del bilancio al finanziatore (comma 21).

⁸ Il tasso di interesse relativo alla parte fissa del corrispettivo non può essere infe-

Con riferimento al profilo relativo alla remunerazione, la circolare 4/E del 2013 ha precisato, richiamando la circolare 16 giugno 2004, n. 26/E dedicata alla riforma ires, come la parte variabile del corrispettivo debba essere calcolata in proporzione agli utili d'esercizio della società emittente e come tale parte variabile riguardi unicamente la remunerazione dell'investimento e non anche il diritto di rimborso in linea capitale.

Come noto, gli interessi e gli altri proventi derivanti dalle obbligazioni e titoli similari emessi dai cosiddetti grandi emittenti privati (banche, dalle società per azioni con azioni negoziate in mercati regolamentati di Stati comunitari e Stati aderenti allo Seeinclusi nella *white list* e dagli enti pubblici trasformati in società per azioni), risultano soggetti al regime di imposizione sostitutiva di cui al d.lgs. 1 aprile 1996, n. 239. Tale decreto prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 20 per cento da parte dell'intermediario depositario, nei confronti dei percettori cosiddetti "nettisti" (persone fisiche; soggetti di cui all'articolo 5 del tuir, escluse le società in nome collettivo, in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate, enti non commerciali, soggetti esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche) e l'erogazione dei proventi al lordo dell'imposta nei confronti dei soggetti cosiddetti "lordisti". L'applicazione del d.lgs. n. 239 del 1996 comporta inoltre l'applicazione del regime di esenzione di cui all'articolo 6 del medesimo decreto nei confronti dei soggetti non residenti a condizione che siano residenti in uno Stato *white list*, nonché nei confronti di enti od organismi internazionali costituiti in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia, di investitori istituzionali esteri anche se privi di soggettività tributaria ma costituiti in Stati *white list* ed infine di banche

riore al tasso ufficiale di riferimento pro tempore vigente, mentre la parte variabile del corrispettivo deve essere commisurata al risultato economico dell'impresa emittente.

⁹ Per effetto dell'unificazione al 20 per cento dell'aliquota delle ritenute e delle imposte sostitutive sui redditi di capitale di cui all'articolo 44, del tuir ad opera del comma 6 dell'articolo 2, d.l. n. 138 del 2011, gli interessi e gli altri proventi derivanti da obbligazioni e titoli similari emessi dai sostituti d'imposta di cui all'articolo 23, d.p.r. n. 600 del 1973, diversi dai cd. grandi emittenti privati residenti, non sono più soggetti a ritenuta con aliquote differenziate in dipendenza della loro durata e del loro tasso di rendimento effettivo e, in caso di rimborso anticipato, non sono più soggetti al prelievo del 20 per cento, essendo stata definitivamente abrogata tale forma di prelievo.

centrali od organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato.

A seguito delle modifiche introdotte dal comma 9 dell'articolo 32 del d.l. n. 83 del 2012, il regime fiscale dei titoli obbligazionari disciplinato dal d.lgs. n. 239 del 1996 è stato esteso anche alle società per azioni con azioni negoziate in sistemi multilaterali di negoziazione nonché alle società non quotate, le cui obbligazioni e titoli simili siano negoziate nei mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione.

La conseguenza di tale modifica normativa è stata quella di estendere, a decorrere dall'entrata in vigore del decreto, il regime della l. n. 239 del 1996 anche alle cambiali finanziarie che fino a quel momento risultavano soggette alla ritenuta di cui al comma 1 dell'articolo 26, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600¹⁰, anche laddove fossero emesse da banche, da società con azioni negoziate o da enti pubblici trasformati in società per azioni per effetto di quanto disposto dal comma 1, dell'articolo 1, d.lgs. n. 239 del 1996, *ante* modifica, che disapplicava la ritenuta sugli interessi e altri proventi derivanti da tutte le obbligazioni e titoli simili emessi da tali soggetti, ad esclusione delle sole cambiali finanziarie.

2. Il regime di deducibilità degli interessi passivi

L'altra novità introdotta dal d.l. n. 83 del 2012 ha riguardato il regime fiscale applicabile agli interessi passivi in capo ai soggetti emittenti gli strumenti di finanziamento in commento.

¹⁰ Che continua ad applicarsi sugli interessi dei titoli obbligazionari e simili e cambiali finanziarie emessi da società con azioni non negoziate nei mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione. Pertanto, risultano assoggettati alla ritenuta del 20 per cento, come precisato dalla circolare 4/E del 2013, le cambiali finanziarie e le obbligazioni ed i titoli simili emessi da banche, da società per azioni con azioni negoziate in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti al See che risultino inclusi nella *white list ex* articolo 168 *bis*, tuir; le obbligazioni ed i titoli simili emessi da enti pubblici economici trasformati in società per azioni in base a disposizioni di legge; le cambiali finanziarie, le obbligazioni ed i titoli simili negoziati in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione degli Stati membri dell'Unione Europea e degli Stati aderenti al See.

Fino all'entrata in vigore delle modifiche apportate dall'articolo 32, d.l. n. 83 del 2012, infatti, tali interessi passivi erano deducibili ai sensi dell'articolo 96 del tuir, al netto di quelli *indeducibili in modo assoluto per effetto di specifiche disposizioni* delle quali, ha in ogni caso precisato l'Agenzia, *resta ferma l'applicabilità in via prioritaria*.

Per gli interessi derivanti da prestiti obbligazionari vigeva, fino alle modifiche in commento, la limitazione di cui al comma 115 dell'articolo 3, l. 28 dicembre 1995, n. 549, ai sensi del quale gli interessi passivi sono deducibili a condizione che, al momento di emissione, il tasso di rendimento effettivo non sia superiore a determinate soglie, pena l'indeducibilità dell'eccesso¹¹.

Questa previsione tuttavia non opera nei confronti degli interessi passivi relativi alle obbligazioni e titoli simili emessi dai c.d. grandi emittenti che risultano assoggettati unicamente ai limiti di cui all'art. 96, tuir, ai sensi del quale gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati, con una deducibilità in esercizio dell'eccedenza limitata al 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (rol) ferma restando la riportabilità dell'eccesso non dedotto in esercizio in avanti e senza limiti di tempo.

A seguito delle modifiche introdotte dal comma 8 dell'articolo 32, del d.l. n. 83 del 2012, pertanto, la previsione di indeducibilità di cui all'articolo 3, co. 115, l. n. 549 del 1995 non trova applicazione nei confronti delle cambiali finanziarie e delle obbligazioni e titoli simili emesse da società con azioni non quotate (diverse dalle banche e dalle micro-imprese) a condizione che tali strumenti siano negoziati in mercati regolamentati ovvero in sistemi multilaterali di negoziazione di Paesi dell'UE o di Paesi aderenti allo See inclusi nella *white list* o altrimenti, qualora non quotati (la quotazione è considerata garanzia sufficiente), soddisfino una serie di altre condizioni.

¹¹ Tali soglie sono fissate con riferimento: a) al doppio del tasso ufficiale di riferimento, per le obbligazioni ed i titoli simili negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo inclusi nella *white list* o collocati mediante offerta al pubblico ai sensi della disciplina vigente al momento di emissione; b) al tasso ufficiale di riferimento aumentato di due terzi, delle obbligazioni e dei titoli simili diversi dai precedenti.

Nel caso in cui i titoli quotati, ha precisato la circolare 4/E del 2013, siano oggetto di *delisting*, agli interessi ed agli altri proventi da essi derivanti continuerà in ogni caso ad applicarsi il regime di deducibilità di cui all'art. 96, del tuir e non anche la limitazione di deducibilità di cui alla l. n. 549 del 1995.

Qualorale cambiali finanziarie, le obbligazioni ed i titoli similari non siano oggetto di quotazione¹², i limiti di deducibilità, di cui alla l. n. 549 del 1995, possono essere disapplicati¹³ unicamente nel caso in cui i titoli medesimi siano detenuti da investitori qualificati ai sensi dell'art. 100, del d.lgs. n. 58 del 1998 (tuf), che non detengano, direttamente o indirettamente, anche per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, più del 2 per cento del capitale o del patrimonio della società emittente e sempre che il beneficiario effettivo dei proventi sia residente in Italia o in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Ai fini della qualificazione del socio, la circolare 4/E del 2013 ha precisato come rilevi, oltre al possesso delle azioni ordinarie, anche il possesso delle azioni speciali ma a condizione che le stesse *conservino gli elementi minimi causali affinché le si possa definire come partecipazioni sociali e non come titoli rappresentativi di rapporti di altra natura*, con la conseguenza di farvi rientrare sia le azioni privilegiate sia quelle postergate che quelle di godimento, nonché le partecipazioni derivanti dal possesso di azioni di cui all'art. 2351 c.c..

Sono invece irrilevanti ai fini della qualificazione dello *status* di socio, le partecipazioni agli utili derivanti da titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni ai sensi dell'articolo 44, co. 2, lett. a), tuir, rispetto ai quali il soggetto sottoscrittore può vantare unicamente dirit-

¹² Cfr. G. FRANSONI, *Il regime fiscale dei c.d. "mini-bonds"*, cit, 24, correttamente osserva come questa estensione del regime di deducibilità anche ai titoli non quotati appaia poco coerente con il regime di estensione della l. 239 del 1996 ai soli titoli quotati: infatti, osserva l'Autore, se l'intento del legislatore è quello di rendere possibile l'utilizzo delle obbligazioni e dei titoli finanziari da parte delle società non quotate, sarebbe stato più coerente prevedere condizioni simmetriche di applicazione.

¹³ Tali previsioni si applicano alle cambiali finanziarie, alle obbligazioni ed ai titoli similari emessi a partire dalla data di entrata in vigore del d.l. 18 ottobre 2012, n. 179 (i.e. dal 20 ottobre 2012).

ti patrimoniali o anche amministrativi¹⁴, inidonei ad assicurare lo *status* di socio essendo emessi a fronte di apporti non imputabili a capitale sociale.

La circolare del 2013 contiene altresì delle precisazioni in ordine alle modalità di calcolo della percentuale del 2 per cento necessaria ad ottenere la qualifica di socio; in particolare, si prevede che si debba tener conto anche delle partecipazioni detenute dai familiari indicati dall'art. 5, co. 5, del tuir, delle partecipazioni indirette, per le quali si deve tener conto del c.d. effetto demoltiplicativo, nonché di quelle possedute per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona.

L'altro requisito richiesto dal comma 8, art. 32, del d.l. n. 83 del 2012 è quello che prevede che il beneficiario effettivo degli interessi delle cambiali finanziarie e dei prestiti obbligazionari sia residente in Italia o altrimenti residente in Stati o territori che scambino regolarmente informazioni con l'Amministrazione finanziaria. Pertanto, così ha chiarito la circolare 4/E, non si richiede la residenza del beneficiario effettivo in uno Stato *white list*, bensì che la residenza sia localizzata in uno Stato che comunque garantisca un adeguato scambio di informazioni o tramite una convenzione per evitare la doppia imposizione o attraverso uno specifico accordo internazionale (tiea) ovvero ancora attraverso l'applicazione di disposizioni comunitarie in materia di assistenza amministrativa.

Sul concetto di beneficiario effettivo la circolare 4/E del 2013 ha confermato come si debba considerare tale il beneficiario finale degli interessi e non anche l'intermediario, l'agente, il delegato ovvero ancora il fiduciario di altri soggetti.

A differenza della previsione normativa originaria, si prevede che nel caso di obbligazioni e titoli similari non quotati, la società emittente debba richiedere, non solo al sottoscrittore "originario" del titolo, ma anche a quello successivo acquirente, una certificazione scritta ed in forma libera, da cui risulti lo *status* di investitore qualificato non in possesso di più del 2 per cento del capitale sociale o del patrimonio della società emittente nonché l'attestazione che il beneficiario effettivo dei proventi dei titoli è residente in Italia o in uno Stato o territorio che consente un adeguato scambio di informazioni.

¹⁴ Ovviamente escluso il diritto di voto nell'assemblea generale degli azionisti.

Qualora le condizioni di cui sopra non dovessero essere soddisfatte (anche per modificazioni di *status* successive), i limiti di cui all'art. 3, comma 115, della l. n. 549 del 1995, torneranno applicabili, eventualmente *pro quota* per la parte inidonea a godere del regime derogatorio.

Per quanto concerne le spese di emissione delle cambiali finanziarie, obbligazioni e titoli simili, il comma 13 dell'articolo 32, del d.l. n. 83 del 2012, prevede che le stesse siano deducibili secondo il principio di cassa nell'esercizio in cui sono erogate.

3. Regime fiscale applicabile agli interessi delle obbligazioni partecipative e subordinate

Ai sensi del comma 24 dell'articolo 32, del d.l. n. 83 del 2012, qualora l'emissione di obbligazioni partecipative preveda anche una clausola di subordinazione e il vincolo a non distribuire capitale sociale se non nei limiti dei dividendi sull'utile di esercizio, la componente variabile del corrispettivo costituisce oggetto di specifico accantonamento per onere nel conto dei profitti e delle perdite della società emittente.

Al riguardo, la circolare 4/E del 2013 ha precisato come ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi, la componente variabile debba essere computata in diminuzione del reddito di esercizio di competenza, a condizione che il corrispettivo non sia costituito esclusivamente dalla stessa in modo tale da consentire all'emittente di dedurre, in sede di determinazione del reddito d'impresa, anche la remunerazione di tali titoli collegata ai risultati economici della medesima società.

Lo stesso documento di prassi ha confermato come tale previsione, al sussistere delle condizioni relative allo *status* del socio già citate¹⁵, deroghi rispetto a quanto previsto da una serie di articoli del tuir in materia di deducibilità degli interessi.

¹⁵ Anche per le obbligazioni partecipative o subordinate viene richiesto dal comma 24 *bis* dell'art. 32, d.l. n. 83 del 2012, che le stesse siano state sottoscritte da investitori qualificati di cui all'articolo 100, tuf, che non detengano, anche per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, più del 2 per cento del capitale o del patrimonio della società emittente e sempreché il beneficiario effettivo dei proventi sia residente in Italia o in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

La circolare del 2013 ha in particolare precisato come la disposizione in commento deroghi a quanto previsto dall'art. 109, co. 1, del tuir, laddove riconosce la rilevanza della parte variabile della remunerazione quale costo nel periodo d'imposta in cui è prodotto l'utile senza dover attendere l'esercizio in cui si viene a manifestare la corrispondenza della remunerazione stessa nonché rispetto a quanto previsto dal successivo comma 9 del medesimo articolo che, alla lett. a) riconosce l'indeducibilità di ogni tipo di remunerazione dovuta su titoli e strumenti finanziari comunque denominati di cui all'art. 44, tuir per la quota di essi che direttamente o indirettamente comporti la partecipazione ai risultati economici dell'emittente.

Sul tema occorre segnalare come la circolare non abbia compiuto un passo interpretativo ulteriore e dirimente, non avendo precisato se, con riferimento alle obbligazioni partecipanti, la parte variabile della remunerazione rientri o meno nella regola di deducibilità degli interessi passivi di cui all'art. 96, del tuir; ragioni di carattere logico-sistematico suggerirebbero sul tema un'interpretazione volta all'inapplicabilità dei limiti di deducibilità di cui all'art. 96 del tuir, poiché altrimenti l'agevolazione derivante dalla deroga all'indeducibilità del comma 9, lett. a), del tuir risulterebbe di fatto penalizzata ed incompleta oltre che disincentivante per l'emissione dei *bond* in commento.

Il comma 24 dell'art. 32, d.l. n. 83 del 2012, inoltre, risulta derogatorio anche rispetto all'articolo 107, co. 4, del tuir che vieta deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del tuir.

4. Regime fiscale dei *project bond*

L'altra novità introdotta dal decreto crescita è contenuta nell'articolo 1, del d.l. n. 83 del 2012, che ha modificato il regime fiscale applicabile nei confronti delle obbligazioni di progetto emesse dalle società di cui all'articolo 157, del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163, vale a dire dalle società di progetto appositamente costituite in forma di società per azioni o a responsabilità limitata, anche consortile, per iniziativa dei soggetti aggiudicatari di concessioni per la realizzazione e/o gestione di infrastrutture o di nuovi servizi di pubblica utilità, nonché dalle società

titolari di un contratto di partenariato pubblico-privato ai sensi dell'articolo 3, co. 15 *ter*, del medesimo decreto legislativo.

Ai sensi dell'articolo 157, è consentito, alle tipologie societarie citate, di emettere obbligazioni e titoli di debito, anche in deroga ai limiti previsti dalla disciplina civilistica, ma a condizione che tali titoli siano sottoscritti da investitori qualificati come definiti dal regolamento di attuazione del tuf e che la successiva circolazione avvenga tra i medesimi soggetti (analogamente a quanto previsto per le cambiali finanziarie e per le obbligazioni partecipative e subordinate).

Dal punto di vista fiscale, gli interessi dei *project bond* sono soggetti allo stesso regime fiscale previsto per i titoli del debito pubblico, con la conseguenza per cui a tali interessi si rende applicabile la disciplina di cui al d.lgs. n. 239 del 1996.

La circolare 4/E del 2013 ha al riguardo chiarito che l'equiparazione dei *project bond* ai titoli del debito pubblico è riferibile unicamente al trattamento fiscale degli interessi maturati, tali strumenti non potendosi estendere anche a quello degli altri redditi di capitale (ad esempio, ai proventi dei pronti contro termine) né a quello dei redditi diversi di natura finanziaria derivanti dalla cessione o dal rimborso dei *project bond* stessi.

Come già detto, l'art. 1 prevede che nei confronti degli interessi derivanti dalle obbligazioni di progetto non si applichi il limite di deducibilità di cui all'articolo 3, comma 115, l. 28 dicembre 1995, n. 549. Coerentemente l'Agenzia, come per altro già osservato in dottrina¹⁶, ha altresì escluso gli interessi in commento dall'ambito di applicazione dei limiti di deducibilità previsti dall'articolo 96, tuir per effetto di quanto disposto dal comma 5 del medesimo articolo.

La circolare dell'Agenzia delle entrate del 2013 ha altresì sottolineato come il legislatore abbia introdotto, sempre con riferimento ai *project bond*, un regime più favorevole anche dal punto di vista delle imposte indirette prevedendo, al comma 3 dell'art. 1 del decreto crescita, che le garanzie di qualunque tipo, da chiunque e in qualsiasi momento prestate, in relazione alle emissioni delle obbligazioni di progetto, sono soggette alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura

¹⁶ Cfr. G. FRANSONI, *Il regime fiscale dei c.d. "mini-bond"*, cit, 26.

fissa ai sensi del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 e del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347. Tale regime fiscale, inoltre si applica anche alle eventuali surroghe, postergazioni, frazionamenti e cancellazioni anche parziali, comprese le cessioni di credito stipulate in relazione a tali emissioni.

Il regime fiscale agevolato per le obbligazioni di progetto è destinato a trovare applicazione nei confronti degli strumenti emessi nei tre anni successivi all'entrata in vigore del decreto; il comma 5 dell'articolo 1 del d.l. n. 83 del 2012, ha tuttavia previsto la possibilità che l'emissione dei *project bond* sia finalizzata al rifinanziamento di debiti precedentemente contratti per la realizzazione dell'infrastruttura o delle opere connesse al servizio di pubblica utilità: in questo caso, ha precisato l'Agenzia delle entrate, il regime fiscale *de quo* trova applicazione per tutta la durata del prestito obbligazionario.

L'accertamento esecutivo

DOTT. ENNIO ATTILIO SEPE

Presidente della Commissione tributaria regionale della Puglia
Sostituto Procuratore Generale della Corte di Cassazione

SOMMARIO:

1. *Introduzione.* 2. *Limiti applicativi.* 3. *Requisiti dell'atto impto-esattivo.* 4. *Sospensione legale dell'esecuzione forzata.* 5. *Poteri e modalità dell'esecuzione forzata.* 6. *Interessi, aggi, spese.* 7. *Dilazione del pagamento.* 8. *Sospensione amministrativa della riscossione.* 9. *Sospensione giudiziaria dell'atto impugnato.*

1. Introduzione. Con decreto legge 31 maggio 2010 n. 78 e successiva legge di conversione 30 luglio 2010 n. 112, il legislatore ha introdotto nell'ordinamento tributario il c.d. accertamento esecutivo, costituente un atto impto-esattivo, che, oltre alla funzione impositiva, consente di procedere in via esecutiva alla riscossione del credito.

Trattasi di una innovazione assolutamente inedita, che offre la possibilità di dare immediatamente esecuzione all'atto accertativo, senza dover attendere l'iscrizione a ruolo e la successiva emissione dello stesso. Quindi, con la introduzione di tale istituto si è anticipata la fase di riscossione, rendendola praticabile non appena venga emessa la pretesa impositiva dell'Amministrazione fiscale. In passato erano stati previsti casi in cui la fase accertativa era stata posticipata all'atto di riscossione, laddove, in sede di liquidazione o di controllo formale della dichiarazione (artt. 36 *bis* e 36 *ter* del d.p.r. n. 600 del 1973) non risultassero corretti i dati in essa esposti. Comunque, detta anticipazione non contrasta con alcun principio dell'ordinamento tributario, nel quale non è dato di ravvisare l'esistenza di termini dilatori ai fini della riscossione, ma semmai termini acceleratori oltre i quali non è più possibile procedere alla riscossione (v. termine di decadenza della notifica della cartella: art 25 del d.p.r. n. 602 del 1973).

Pertanto, siamo di fronte ad un atto che risponde ad una triplice funzione: di accertamento, di precetto e di titolo esecutivo. La sua *ratio* è quella di rendere più rapida l'esazione del tributo e contrastare quel fenomeno sempre più vistoso della "evasione dalla riscossione".

È stato cancellato per le imposte dirette l'istituto dell'iscrizione a ruolo del tributo, che per circa un secolo e mezzo ha rappresentato l'atto indispensabile per la sua riscossione in via esecutiva, fin dalla prima legge dello Stato unitario istitutiva dell'imposta di ricchezza mobile risalente al 1864.

È tuttavia da rilevare che il legislatore, in materia tributaria, continua a fare uso dello strumento legislativo del decreto legge anche laddove non sussistano i requisiti di necessità ed urgenza richiesti per la sua emanazione dall'art. 76 della Costituzione. Circa la possibilità del controllo di tali requisiti, legittimanti siffatta decretazione, la Corte costituzionale, dopo un'apertura con la quale aveva capovolto il tradizionale orientamento restrittivo che aveva negato la possibilità di detto controllo dopo la conversione in legge, stante l'efficacia "sanante" di quest'ultima, ed aveva riconosciuto che l'evidente mancanza di quei presupposti integrava tanto un vizio di legittimità costituzionale del decreto legge quanto un vizio *in procedendo* della stessa legge di conversione (C. Cost., Sent. n. 29 del 1995), è ritornata ad affermare l'efficacia sanante della legge di conversione (C. Cost., Sent. n. 410 del 2000 e n. 376 del 2001).

Nel caso nostro, la decretazione d'urgenza varata a fine maggio 2010 prevedeva l'entrata in vigore del nuovo istituto a partire dall'1 luglio 2011, termine, questo, poi prorogato all'1 ottobre 2011. La riforma, dunque, è entrata in vigore a distanza di circa un anno e mezzo dall'approvazione, con buona pace del requisito dell'urgenza.

2. Limiti applicativi. L'art. 29 del decreto legge n. 78 del 2010, convertito in legge n. 122 del 2010, come modificato ed integrato dal decreto legge n. 70 del 2011, convertito in legge n. 106 del 2011, disciplina la "concentrazione della riscossione nell'accertamento".

Riguardo alla data di entrata in vigore delle nuove norme, l'efficacia esecutiva degli atti da esse previsti opera per quelli "emessi" (inizialmente "notificati") a partire, come già detto, dall'1 ottobre 2011 e relativi a periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007. Pertanto, se si tratta di atti emessi anteriormente all'1 ottobre 2011 o di periodi d'imposta già conclusi al 31 dicembre 2007, trova applicazione la precedente normativa, con conseguente iscrizione a ruolo della pretesa tributaria e successiva emissione della cartella di pagamento. Nel

caso di esercizi societari, la nuova normativa si applica a quegli esercizi correnti al 31 dicembre 2007.

Se l'atto impositivo riguarda cumulativamente più periodi d'imposta, alcuni anteriori ed altri in corso al 31 dicembre 2007, l'efficacia esecutiva è da riconoscere soltanto a questi ultimi, con conseguente applicazione ai primi della precedente disciplina.

Circa il soggetto che emette l'atto, deve trattarsi dell'Agenzia delle entrate.

Quanto all'oggetto, sono previsti soltanto gli avvisi di accertamento (di qualunque contenuto) relativi alle imposte sui redditi, all'imposta sul valore aggiunto ed a quella sulle attività produttive (quest'ultima prevista successivamente), nonché il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

Da tale quadro normativo sono, dunque, esclusi i seguenti atti:

- atti impositivi generati da liquidazioni e controlli formali (artt. 36 *bis* e 36 *ter* del d.p.r. n. 600 del 1973, 54*bis* del d.p.r. n. 633 del 1972);
- atti irrogativi di sanzioni “non connessi” con prelievi fiscali;
- atti emessi dall'Agenzia delle entrate riguardanti tributi diversi dalle imposte sul reddito, dall'iva e dall'irap;
- atti relativi a tributi di altre Agenzie;
- atti relativi a tributi locali.

3. Requisiti dell'atto impto-esattivo. L'avviso di accertamento dell'Agenzia delle entrate innanzi tutto deve contenere l'intimazione ad adempiere, entro il termine di proposizione del ricorso, all'obbligo di pagamento dell'importo nello stesso indicato ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso, dell'importo stabilito a titolo provvisorio dall'art. 15 del d.p.r. n. 600 del 1973.

Viene fatto coincidere il termine di pagamento con il termine d'impugnazione.

Va rilevato che l'art. 29 del d.l. 78 del 2010 fa riferimento al “termine di presentazione del ricorso”, che non necessariamente coincide con il termine di sessanta giorni previsto per l'impugnazione dell'atto accertativo, potendo tale termine dilatarsi per effetto della sospensione feriale dei termini o per effetto della proroga dello stesso prodotta dalla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione.

Tale intimazione, corrispondente sostanzialmente ad un precetto,

non deve essere contenuta soltanto nell'iniziale avviso di accertamento, ma anche nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, con i quali vengono rideterminati gli importi dovuti dal contribuente a seguito delle successive vicende che hanno riguardato il rapporto tributario. Tali vicende sono identificate nell'art. 8, comma 3 *bis*, del d.lgs. 218 del 1997 (pagamento delle somme dovute dal contribuente a seguito dell'accertamento con adesione nel caso del mancato pagamento di una rata successiva alla prima), nell'art. 68 del d.lgs. 546 del 1992 (riscossione frazionata del tributo in pendenza del processo) e nell'art. 19 del d.lgs. 472 del 1997 (riscossione frazionata della sanzione ai sensi dell'art. 68 del d.lgs. 546 del 1992). In questi ultimi casi il versamento delle somme dovute deve essere effettuato nel termine di sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata, senza la possibilità di alcuna proroga.

Altro requisito dell'atto impto-esattivo è costituito dall'avvertimento, che deve essere espressamente recato dallo stesso, che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento (coincidente con quello di presentazione del ricorso), la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico all'Agente della riscossione, anche ai fini della esecuzione forzata.

Deve ritenersi che sia l'intimazione a pagare sia l'avvertimento della trasmissione del carico di riscossione siano elementi che debbano necessariamente essere contenuti nell'avviso di accertamento perché possa conseguire l'efficacia esecutiva, come si evince dalla espressa previsione della doverosità di tali contenuti dell'atto (*“l'avviso di accertamento... ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni... devono contenere anche l'intimazione ad adempiere”; “gli atti di cui alla lettera a) devono espressamente recare l'avvertimento...”*).

La mancanza dei suddetti elementi, se esclude l'efficacia esecutiva dell'atto, non incide sulla funzione accertativa dello stesso, che rimane soggetto alle regole vigenti.

L'atto impto-esattivo, infine, deve ricevere una regolare notifica, come sostenuto dalla migliore dottrina, non potendosi riconoscere efficacia esecutiva ad un atto non validamente notificato.

Tale efficacia scatta decorsi sessanta giorni dalla notifica, con una discrasia rispetto al termine di pagamento, coincidente con quello per

proporre ricorso, che, come si è rilevato, può essere anche di durata superiore.

Ove il contribuente presti acquiescenza all'avviso di accertamento trovano applicazione le relative disposizioni.

Per potenziare l'efficacia della riscossione, anche su richiesta dell'Agente di riscossione, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate fornisce tutti gli elementi utili riguardanti il contribuente, acquisiti anche in fase di accertamento.

Può darsi che nel caso di notificazione nulla od anche omessa dell'avviso di accertamento esecutivo il contribuente venga a conoscenza dell'atto impositivo emesso nei suoi confronti soltanto a seguito dell'effettuazione del pignoramento con il quale è stata promossa la procedura esecutiva. Si pone allora il problema di stabilire se la cognizione sull'opposizione spetti al giudice ordinario, essendo impugnato un atto delle esecuzione forzata. Deve tuttavia ritenersi che non rilevi la formale qualificazione del pignoramento come "atto dell'esecuzione", riguardando la controversia la regolarità del titolo esecutivo, atto presupposto rientrante nella giurisdizione del giudice tributario. In senso analogo si è pronunciata la Suprema Corte, in materia di tasse automobilistiche, nel caso di opposizione all'esecuzione, attuata con un pignoramento presso terzi, con la quale si contestava la fondatezza del titolo esecutivo (Cass, SS.UU., Sent. n. 14667 del 2011).

4. Sospensione legale dell'esecuzione forzata. Decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento e ricevuto il carico tributario, comprensivo di interessi e sanzioni, l'Agente della riscossione non può procedere immediatamente in via esecutiva, dovendo attendere il decorso di centottanta giorni dall'affidamento del carico.

Anche durante il periodo di sospensione legale dell'esecuzione può essere disposta l'emissione di provvedimenti cautelari e conservativi, con i conseguenti effetti a volte gravemente pregiudizievoli per il contribuente, nonché esercitata ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore (quale, ad es., l'azione revocatoria o l'impugnazione di rinuncia all'eredità).

La introduzione della moratoria di centottanta giorni dall'affidamento della riscossione in carico all'Agente della riscossione prima dell'inizio della esecuzione risolve il problema della eventuale insuffi-

cienza del termine di novanta giorni (sessanta più trenta) per ottenere la fissazione dell'udienza in camera di consiglio a seguito della proposizione dell'istanza di sospensione dell'atto impugnato.

Tenuto conto di tale ulteriore moratoria, aggiuntasi al termine previsto per il pagamento ed a quello successivo per la trasmissione del carico tributario all'Agente di riscossione, per un periodo complessivo di duecentosettanta giorni, si poteva stabilire *tout court* la sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del giudice sull'istanza di sospensione.

Può accadere che l'Agente di riscossione non osservi il termine di centottanta giorni prima di dare inizio all'esecuzione forzata, per cui si pone il problema della individuazione dell'Autorità giudiziaria avanti la quale proporre l'opposizione. Concernendo la controversia una condizione di procedibilità dell'azione esecutiva, senza il coinvolgimento di alcuna questione di natura tributaria, è da ritenersi che l'opposizione vada proposta avanti al giudice ordinario entro venti giorni dal primo atto di esecuzione, ai sensi dell'art. 617 del c.p.c..

5. Poteri e modalità dell'esecuzione forzata. L'Agente per la riscossione, sulla base del titolo esecutivo (avviso di accertamento e connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni) e senza necessità della preventiva notifica della cartella di pagamento, procede all'espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo.

È appena il caso di ricordare che per le riscossioni per debiti fino a € 1.000,00, avviate a partire dall'1 gennaio 2013, data di entrata in vigore della *legge di stabilità 2013* (legge 24 dicembre 2012, n. 228), le azioni cautelari ed esecutive dell'Agente per la riscossione non possono essere iniziate prima che siano decorsi 120 giorni dall'invio per posta ordinaria di un avviso contenente il dettaglio del ruolo. Nel contempo, è stata abrogata la disposizione che prevedeva che per le riscossioni d'importo non superiore ad euro duemila l'Agente aveva l'obbligo di inviare, sempre per posta ordinaria, due solleciti di pagamento, dei quali il secondo non prima di sei mesi dal precedente (art. 7 della legge n. 106 del 2011).

Il decreto legge n. 69 del 21 giugno 2013, all'articolo 52 g), ha sostituito il comma 1 dell'art. 76 (espropriazione immobiliare), dispo-

nendo che l'Agente della riscossione: a) non dà corso all'espropriazione se l'unico immobile di proprietà del debitore, con esclusione delle abitazioni di lusso aventi le caratteristiche individuate dal decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella gazzetta ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, e comunque dei fabbricati classificati nelle categorie catastali A/8 e A/9, è adibito ad uso abitativo e lo stesso vi risiede anagraficamente; b) nei casi diversi da quello di cui alla lettera a), può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui procede supera centoventimila euro. L'espropriazione può essere avviata se è stata iscritta l'ipoteca di cui all'articolo 77 e sono decorsi almeno sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto.

La legge di conversione 9 agosto 2013 n. 98 ha aggiunto la lettera *a bis*), secondo la quale l'Agente della riscossione non dà corso all'espropriazione per uno specifico paniere di beni definiti "essenziali" e individuato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, d'intesa con l'Agenzia delle entrate e con l'istituto nazionale di statistica.

Se l'espropriazione forzata non è promossa entro un anno dalla notifica del titolo esecutivo, per iniziarla occorre farla precedere dalla notifica dell'avviso di cui all'art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973, contenente l'intimazione al pagamento delle somme dovute.

L'azione esecutiva decade se non è avviata entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

6. Interessi, aggi, spese. Gli interessi per ritardata riscossione del tributo (equivalenti a quelli per tardiva iscrizione nei ruoli) maturano fino al giorno del pagamento in misura fissa, attualmente del 4%, ai sensi dell'art. 20 del d.p.r. n. 602 del 1973. Scaduto il termine di pagamento sono dovuti gli interessi moratori nella misura determinata con decreto del Ministero delle finanze sulla base della media dei tassi bancari attivi, con decorrenza dal giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso. La maturazione degli interessi moratori esclude la debenza degli interessi da ritardata riscossione nell'arco temporale tra la notifica dell'avviso di accertamento e la scadenza del termine per il pagamento.

L'aggio e le spese sono regolate dalle disposizioni dell'art. 17 del d.lgs. n. 112 del 1999.

L'aggio, ridotto dall'1 gennaio 2013 dal 9% all'8%, è posto per l'intera misura a carico dell'esecutato con il semplice trasferimento del credito da riscuotere all'Agente di riscossione, indipendentemente dallo sviluppo della procedura esecutiva. Tale compenso, in misura così elevata e sganciato dall'attività svolta per l'esazione, appare senz'altro iniquo e privo di ragionevolezza.

Le spese relative alla procedura esecutiva sono rimborsate sulla base di una tabella approvata con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, in ragione dell'attività espletata.

7. Dilazione del pagamento. È richiamata espressamente la possibilità di dilazione del pagamento prevista dall'art. 17 del d.p.r. n. 602 del 1973, che tuttavia può essere concessa solo dopo l'affidamento del carico all'Agente di riscossione.

8. Sospensione amministrativa della riscossione. Trova applicazione anche l'art. 39 del d.p.r. n. 602 del 1973, che attribuisce all'Agente delle entrate, ove sia presentato ricorso contro l'avviso di accertamento, la facoltà di sospendere in tutto o in parte la riscossione fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato notificato all'Agente di riscossione ed al contribuente.

Tale strada appare improbabile per ottenere la sospensione della procedura esecutiva da parte della stessa Amministrazione che ha emesso l'atto impugnato, considerata altresì la scarsa propensione, in genere, della stessa a rivedere, in via di autotutela, il proprio operato.

Nel caso sopravvenga un fondato pericolo per la riscossione, il provvedimento di sospensione può essere revocato.

9. Sospensione giudiziaria dell'atto impugnato. Più affidabile appare la strada giudiziaria per ottenere la sospensione dell'esecuzione. Il contribuente può proporre la relativa istanza alla Commissione tributaria provinciale con il ricorso od anche separatamente, ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992. Con l'introduzione in tale articolo del comma 5 *bis* ad opera dell'art 7 della legge n. 106 del 2011, l'istanza

di sospensione è decisa entro centottanta giorni dalla data di presentazione. Trattasi, tuttavia, di un termine meramente ordinatorio.

Se anche tale termine non appare esiguo per la pronuncia cautelare, deve tuttavia rilevarsi che l'aumento delle richieste cautelari determinato dalla natura esecutiva degli avvisi di accertamento in materia di imposte sui redditi, di iva e di irap, per lo più tante quanti i ricorsi, e l'urgenza di provvedere su di esse renderà più frequente il ricorso alla tutela precautelare con richiesta di decreto presidenziale da emettersi *inaudita altera parte*.

I presupposti per il provvedimento di sospensione sono, com'è noto, il "*periculum in mora*" che deve assurgere al livello di danno grave ed irreparabile ed il "*fumus boni iuris*", ossia l'apparente fondatezza della pretesa azionata dal ricorrente.

Il *fumus* impone alla Commissione tributaria la delibazione nel merito, cioè di effettuare una prognosi sull'esito finale del giudizio, sia pure con una valutazione sommaria, mentre il *periculum* si concreta in un pericolo non predeterminato, atipico.

Se il danno che deriva al ricorrente dalla durata del processo va considerato sotto il profilo patrimoniale, potrebbe affermarsi che non è mai irreparabile se riferito esclusivamente al rapporto d'imposta, avente contenuto patrimoniale.

Ne consegue che la sussistenza del presupposto va verificata piuttosto che con riguardo all'obbligazione fiscale, alle situazioni soggettive (per lo più di tipo assoluto) che possono rimanere pregiudicate dall'esecuzione dell'atto impugnato.

Tenuto conto delle ipotesi, evidenziate da dottrina e giurisprudenza in sede di applicazione degli artt. 373 e 700 del c.p.c., possono elencarsi, a titolo esemplificativo, le lesioni ai seguenti diritti:

- a) al diritto ad una esistenza libera e dignitosa (art. 36 Cost.), allorché l'esecuzione del provvedimento venga a privare il contribuente dei mezzi necessari al sostentamento proprio e della famiglia;
- b) al diritto alla salute (art. 32 Cost.), allorché venga precluso l'accesso a trattamenti sanitari che richiedono esborsi di un certo rilievo;
- c) al diritto all'onore ed alla reputazione, allorché l'esecuzione del provvedimento abbia a gettare discredito sulla persona del contribuente o sulla sua attività nell'ambito territoriale in cui questa viene abitualmente esercitata;

- d) al diritto alla integrità patrimoniale (art. 42 Cost.), nel caso in cui il contribuente sia costretto a liquidare un bene infungibile o ad improvvisate e frettolose operazioni di smobilizzo;
- e) alla libertà d'impresa (art. 41 Cost.), nel caso in cui vengano compromessi i programmi di sviluppo dell'azienda o determinate situazioni di illiquidità suscettibili di creare il rischio di assoggettamento a procedure concorsuali.

Si tratta di una valutazione comparativa degli interessi in gioco: da una parte, l'interesse alla riscossione e, dall'altra, l'interesse ad evitare un pregiudizio di entità tale da non potere essere neutralizzato da misure restitutorie-ripristinatorie.

Per completezza circa l'esame dei presupposti del provvedimento cautelare, va rilevato che la legge delega n. 413 del 1991 (che, all'art. 30, comma 3, lett. h, imponeva al legislatore delegato di prevedere “*un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'atto mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata e non oltre la decisione di primo grado e con obbligo di fissazione dell'udienza entro novanta giorni*”) non subordinava ad una situazione di “*periculum in mora*” la sospensibilità del provvedimento impugnato. Sicché la previsione di tale presupposto è stata sospettata di illegittimità costituzionale ex art. 76 della Costituzione.

In ogni caso, non è richiesta anche l'“attualità del danno”.

Fiscalità regionale ed autonomia finanziaria degli enti territoriali

DOTT. ANGELOSANTE ALBANESE

Direttore dell'area finanza e controlli della Regione Puglia

L'autonomia finanziaria di un ente consente al medesimo di dare concreta attuazione alle proprie politiche sul territorio; ne deriva che il quantum dell'autonomia di un ente territoriale si misura in base al quantum di risorse di cui dispone e per le quali, con adeguata discrezionalità, può decidere il livello di finanziamento delle funzioni assegnate al proprio livello di governo.

È, pertanto, necessario che nell'ottica di attuazione del federalismo fiscale, tra centro e periferia, alla funzione allocativa delle risorse rimessa ad un dato livello di governo si accompagni pari responsabilità nel reperimento delle necessarie risorse attraverso la potestà di imposizione fiscale poiché l'autonomia finanziaria presuppone l'autonomia tributaria, premessa necessaria per la conseguente autonomia di spesa.

Il Titolo V della Costituzione, come novellato con la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, esaurisce la disciplina dell'autonomia finanziaria delle regioni in un solo articolo, il 119 anche se un'importante indicazione riviene dall'articolo 117 in materia di riparto delle competenze legislative ed amministrative tra Stato e regioni.

Il Costituente italiano ha rinunciato a costituzionalizzare i tributi regionali lasciando al legislatore ordinario la possibilità di decidere in tale ambito pur statuendo esplicitamente l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa delle regioni.

L'attuale e delicata fase finanziaria è caratterizzata dalla profonda trasformazione riveniente dalla costrizione creata dai rigidi vincoli comunitari del "patto di stabilità" che impongono al Governo centrale un rigoroso controllo dell'andamento dei propri risultati di bilancio e di consolidamento dei risultati finanziari delle pubbliche amministrazioni. Attraverso lo strumento costituzionalizzato del "*coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*" (articolo 119, comma 2) in capo allo Stato, il legislatore statale ha sempre più in dettaglio inciso nelle materie di legislazione concorrente regionale,

in ciò quasi sempre supportata dalla Corte Costituzionale la cui giurisprudenza, in virtù verosimilmente della preoccupazione circa la tenuta dei conti pubblici, si è negli ultimi tempi sempre più appiattita sulle tesi statali.

Peraltro, in palese contraddizione dei principi ispiratori del federalismo fiscale, lo Stato con l'articolo 14 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con legge 30 luglio 2010, n. 122, ha di fatto azzerato i trasferimenti erariali alle regioni in massima parte rivenienti dal trasferimento delle funzioni *ex* decreti Bassanini della fine degli anni '90, pur mantenendo le funzioni medesime in capo alle regioni. Pertanto, il processo che avrebbe dovuto condurre all'attuazione delle previsioni della legge 42 del 2009 è stato privato, per questa parte, di qualsiasi contenuto. Nessuna fiscalizzazione di trasferimenti erariali è ormai possibile perché semplicemente i trasferimenti erariali sono stati *tout-court* soppressi nel frattempo. Rimane aperta la partita della definizione del (e delle modalità di) finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni da assicurare ai cittadini e della connessa definizione dei fabbisogni e dei costi standard, ma questo esula dal presente scritto.

Partendo dal dettato costituzionale, l'articolo 5 della Costituzione prevede che la Repubblica, oltre ad attuare il più ampio decentramento amministrativo dei servizi che dipendono dallo Stato, adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento.

L'articolo 119, nell'attuale formulazione, prevede espressamente che le regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio. La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincolo di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante. Le risorse derivanti da tali fonti, consentono alle regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Lo Stato, infine, destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinate regioni per promuovere lo sviluppo economico, la coesione, e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni.

L'articolo 119, dunque, chiarisce in che modo si deve realizzare l'autonomia finanziaria delle regioni individuandone esattamente le entrate.

Nel modello scelto dalla Costituzione, la prima voce di entrata sono i tributi propri, stabiliti e applicati dalle regioni per garantire l'autonoma capacità delle stesse di attuare il proprio programma politico nell'ambito delle funzioni attribuite, con assunzione di responsabilità nei confronti dell'elettorato.

to chiamato a finanziare le spese attraverso il pagamento degli stessi tributi.

La legge 5 maggio 2009, n. 42 ha conferito delega al Governo in materia di federalismo fiscale per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione. Tale legge si preoccupa di stabilire i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ma anche di addivenire ad un sistema fiscale complessivo che preveda, al suo interno, due distinti sistemi tributari: uno dello Stato ed uno delle regioni, quest'ultimo da costruire nell'ambito dell'esercizio della potestà legislativa regionale.

La portata dell'autonomia finanziaria delle regioni è definita oggi, oltre che dalla predetta legge delega n. 42 del 2009, dal conseguente decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 in materia di federalismo fiscale delle regioni.

Va preliminarmente premesso che la legge delega n. 42 del 2009 non è stata generosa con le regioni, dando vita ad un articolato meccanismo mirato ad un decentramento fiscale molto cauto.

L'articolo 5, comma 2, lettera e) delle legge delega prevede l'attribuzione di risorse autonome alle regioni in relazione alle competenze assegnate secondo il principio di territorialità, individuandole in: 1) tributi; 2) entrate proprie; 3) compartecipazioni al gettito dei tributi erariali; 4) fondo perequativo, precisando che le stesse debbono consentire l'integrale finanziamento del normale esercizio delle funzioni pubbliche attribuite alla Regione. Il tutto nel rispetto del principio di solidarietà e dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza di cui all'articolo 118 della Costituzione.

Tali entrate sono indicate nel comma 1, lettera a) dell'articolo 7 della legge delega e sono: i tributi e le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, in via prioritaria a quello dell'imposta sul valore aggiunto.

Sempre nel comma 1, sotto la lettera b), il legislatore chiarisce cosa si intende per tributi delle regioni effettuandone una elencazione numerata:

- 1) i tributi propri derivati, ossia quei tributi istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni (come irap, tassa automobilistica, ecotassa, tassa sulle concessioni regionali). Su questa tipologia di tributi il legislatore precisa che le regioni, con propria legge, possono solo modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria.
- 2) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali (come l'addizionale regionale all'irpef e l'addizionale regionale al gas metano – arisgam). Anche su questa tipologia di tributi il legislatore precisa che le regioni, con propria legge, possono solo introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale.

3) i tributi propri, ossia quei tributi istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale.

Su questa tipologia di tributi regionali troneggia, tuttavia un limite invalicabile previsto dalla norma: si deve trattare di base imponibile non già assoggettata a tassazione da parte dello Stato (divieto di doppia imposizione). Tale limite rende, di fatto, praticamente inesistente questa terza tipologia di tributo delle regioni in quanto gli spazi lasciati alle regioni per individuare basi imponibili non già sottoposte a tassazione erariale sono, praticamente, nulli.

Per quanto riguarda, invece, i tributi propri derivati, il potere impositivo delle regioni consiste nella possibilità di modificare l'aliquota tra un minimo e un massimo prefissati dalla legge statale nonché nella possibilità di disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni sempre, però, nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legge statale.

Vige il principio di base della territorialità: a tale principio devono conformarsi le modalità di attribuzione alle regioni del gettito dei tributi regionali istituiti con legge dello Stato e delle compartecipazioni ai tributi erariali (luogo di consumo per i tributi aventi quale presupposti i consumi; localizzazione dei cespiti per i tributi basati sul patrimonio; luogo della prestazione del lavoro per i tributi basati sulla produzione; residenza del percettore per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche).

Il combinato disposto degli articoli 2 e 7 della legge delega attribuisce, in definitiva, alle regioni spazi marginali per l'esercizio dell'autonomia impositiva e l'occupazione delle fattispecie imponibili da parte dello Stato non lascia alle regioni alcuno spazio di "sperimentazione fiscale" (si è pensato alla tassazione degli immobili abbandonati o ad un'imposta su tabacchi e superalcolici).

Con il decreto legislativo n. 68 del 2011 il Governo ha disciplinato il federalismo fiscale regionale.

Nello specifico, l'articolo 2 prevede una "rideterminazione" dell'addizionale regionale all'irpef a decorrere dall'anno 2013, con riferimento all'anno di imposta precedente, al fine di garantire al complesso delle regioni a statuto ordinario entrate corrispondenti al gettito assicurato dall'aliquota di base vigente all'entrata in vigore del decreto legislativo medesimo.

L'articolo 4 assicura a ciascuna Regione a statuto ordinario una compartecipazione al gettito dell'iva basata sul principio di territorialità, ossia sul luogo in cui avviene il consumo variamente determinato secondo il tipo di consumo.

L'articolo 5 rubricato "riduzione dell'imposta regionale sulle attività produttive" prevede, inoltre, la cosiddetta "*fiscalità di vantaggio*" per cui ciascuna Regione a statuto ordinario, a decorrere dall'anno 2013, può, con propria

legge, ridurre le aliquote dell'irap fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia dell'Unione europea. La Regione, tuttavia, non può disporre la riduzione dell'irap se la maggiorazione dell'addizionale regionale all'irpef disciplinata dall'articolo 6, comma 1, è superiore a 0,5 punti percentuali. Di converso è inibito al legislatore regionale di applicare aliquote dell'addizionale all'irpef superiori allo 0,5% se è stata ridotta l'imposizione in materia di irap, anche se in misura lieve. La draconiana rigidità che si genera ha indotto le regioni a non manovrare in ribasso la flessibilità di azione che hanno sulle aliquote irap. La norma precisa che gli effetti finanziari derivanti da tali manovre sono esclusivamente a carico del bilancio della Regione.

L'articolo 6, in tema di addizionale regionale all'irpef, prevede la possibilità per ciascuna Regione a statuto ordinario di aumentare o diminuire, con propria legge, l'aliquota dell'addizionale regionale all'irpef di base, prevedendo la possibilità di un aumento graduale della medesima nell'arco temporale che va dal 2012 al 2015. Come previsto al comma 4, le regioni dovranno modulare l'addizionale rispettando il criterio di progressività.

L'articolo 8, infine, rubricato "ulteriori tributi regionali", che dovrebbe costituire in teoria il fulcro del decreto, in realtà contiene la sola possibilità per le regioni di trasformare tasse e tributi già esistenti in tributi propri, a partire dal 1 gennaio 2013.

Si fa riferimento, peraltro, a tributi di scarsa importanza quali la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, le tasse sulle concessioni regionali e così via.

Vale a dire che i tributi propri derivati, già esistenti e rivenienti da una norma statale che li ha istituiti e disciplinati, a far data dal 2013 possono cambiare natura e diventare tributi propri regionali, ferma restando la facoltà per le regioni di sopprimerli.

In tema di tassa automobilistica, tributo di notevole importanza per il gettito che assicura alle casse regionali, il decreto delegato mantiene fermi i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale.

Nessuna menzione viene fatta del tributo per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, la c.d. *ecotassa*, che costituisce un tributo proprio derivato di notevole rilievo. Il comma 3 dell'articolo 8, infatti, prevede che alle regioni a statuto ordinario spettano gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto che continuano a costituire tributi propri derivati.

Il comma 5, infine, richiamato quanto previsto dall'articolo 4 in tema di

compartecipazione regionale all'iva, conclude stabilendo che *“spettano altresì alle regioni a statuto ordinario le altre compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, secondo quanto previsto dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto”*.

Il quadro complessivo, in definitiva, che emerge dalla lettura del decreto legislativo n. 68 del 2011 non sembra raffigurare né l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione né della riforma federalista.

Tale considerazione non muta alla luce dell'articolo 38 allocato, peraltro, nel Capo VI *“norme finali ed abrogazioni”*, in base al quale, a decorrere dal 2013, la legge regionale può istituire nuovi tributi regionali e locali con riguardo, però, ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato nonché, con riguardo ai tributi locali istituiti con legge regionale, determinare variazioni delle aliquote o agevolazioni che Comuni e Province possono applicare nell'esercizio della propria autonomia.

Tale previsione, infatti, nulla aggiunge e nulla toglie a quanto già enunciato dall'articolo 2 comma 1, lettera q) della legge delega n. 42 del 2009 che già prevedeva la possibilità, con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato, di istituire con legge regionale tributi regionali e locali e determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che Comuni, Province e Città metropolitane possono applicare nell'esercizio della propria autonomia.

Il divieto della doppia imposizione regionale rispetto al medesimo presupposto erariale rappresenta sicuramente la più importante regola di raccordo tra l'ordinamento statale e quello regionale ma, di fatto, il più stringente limite all'autonomia impositiva delle regioni.

Pur evidenziando che il divieto della doppia imposizione riflette fondamentali esigenze di equità con riguardo alla realtà del contribuente di fronte a due distinti enti impositori, è pur vero che assai esigui risultano essere gli spazi che restano alle regioni per esercitare la propria autonomia impositiva. Né è verosimile prevedere arretramenti dello Stato dal presidio delle *“sue”* basi imponibili.

Andrebbero, in definitiva, sviluppati modelli di prelievo fiscale che non siano stati ancora contemplati dalla legislazione statale non dimenticando, tuttavia che l'articolo 28 della legge delega ha stabilito che i decreti legislativi attuativi devono garantire la determinazione periodica del limite massimo della pressione fiscale nonché del suo riparto tra i diversi livelli di governo per non produrre aumenti anomali della pressione fiscale complessiva nei confronti del singolo cittadino.

GARANTE DEL CONTRIBUENTE PER LA PUGLIA

Delibera approvata all'unanimità dall'Organizzazione nazionale dei Garanti del contribuente

L'art. 10, comma 2, del disegno di legge del “decreto di stabilità 2014” prevede che le particolari funzioni del Garante del contribuente verranno trasferite, a decorrere dal 1 gennaio 2014, dall'apposito soggetto autonomo, istituito *ad hoc* dalla legge 27 luglio 2000, n. 212, al Presidente della Commissione tributaria regionale competente per territorio.

La evidente illegittimità costituzionale di tale disposizione e la sua incongruità con le finalità della legge di stabilità discende dal fatto che tale trasferimento di funzioni comporta di fatto la cessazione delle funzioni del Garante.

In effetti il passaggio previsto dal ddl comporta tanto lo snaturamento del ruolo del Garante quanto quello del Presidente della Ctr, in quanto non rientra nella funzione tipica di quest'ultimo garantire i contribuenti contro “*disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria*” che l'art. 13 della legge 212 del 2000 affida, giustamente, ad un'autorità autonoma di natura amministrativa e non ad un organo giudicante.

Si porrebbe, di conseguenza, a carico dei Presidenti delle Ctr un'attività del tutto incoerente perché diversa da quella che essi svolgono nell'ambito della giustizia tributaria. Non appartiene a quest'ultima né al suo *modus operandi* la partecipazione – che viene imposta ai Presidenti delle Ctr – ai procedimenti nei quali essi debbono confrontarsi con gli uffici tributari, la cui attività è soggetta al processo tributario. Tale incoerenza può comportare l'impossibilità da parte dei presidenti stessi di svolgere le loro funzioni giurisdizionali, in quanto possono trovarsi in situazioni nelle quali sono chiamati a decidere fattispecie in ordine alle quali si sono già pronunciati nella veste di garante.

Se non bastasse viene imposta agli stessi Presidenti un'attività gravosa ed articolata, che difficilmente potrà essere da loro seguita in quanto si aggiunge ai già pesanti impegni cui essi sono tenuti per le molteplici funzioni loro attribuite.

Ciò premesso, non solo viene disatteso l'art. 1 della legge n. 212 del 2000, laddove stabilisce “*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli*

articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali", ma vengono anche violate le anzidette disposizioni della Costituzione.

Di particolare rilievo è la violazione dell'art. 3 Cost. per la incongruenza e contraddittorietà della disposizione in esame con i fini della legge di stabilità.

Questa disposizione, infatti, è in palese contrasto con l'obiettivo di riduzione della spesa pubblica e porta a un risultato completamente opposto.

La spesa complessiva (netta) attualmente corrisposta a tutti i Garanti d'Italia, non supera i 400.000,00 euro e va tenuto presente che le strutture serventi (locali e personale) sono quelle già a disposizione delle Agenzie delle entrate regionali e comunque resterebbero così come sono attualmente. Essa, quindi, appare assolutamente irrisoria nel processo di ridurre la spesa pubblica anche nell'ottica di "raschiare il barile".

Ma ciò che più rileva è che a tale supposto risparmio per l'erario si contrappone una nuova spesa derivante dall'eliminazione dell'efficace filtro del contenzioso tributario che gli attuali Garanti autonomi garantiscono. Questi, infatti, nella quasi totalità dei casi (si tratta di migliaia di pratiche) in cui vengono interpellati, riescono a convincere o l'ufficio o il contribuente, che ha fatto la segnalazione, della bontà della tesi dell'uno o dell'altro, facendo sì che le questioni si risolvano e non vengano portate dinanzi al giudice tributario. La innovazione contestata comporterà che la maggior parte dei contribuenti che hanno fatto la segnalazione, tra cui moltissimi che hanno diritto ad ottenere la modifica in autotutela da parte dell'ufficio, faranno ricorso, facendo aumentare le spese della giustizia tributaria che, in ogni caso, anche in presenza di "spese compensate", finiranno per gravare sul bilancio dello Stato, in misura che si può calcolare in termini di milioni di euro contro il supposto risparmio di 400.000,00 euro.

La violazione degli artt. 23 e 53 Cost. è causata dalla soppressione delle garanzie che il ruolo dei Garanti del contribuente fornisce per il rispetto del principio di corrispondenza dell'imposizione tributaria alla capacità contributiva. Tanto più grave questo aspetto per il fatto che il ricorso al garante, che non comporta spese per il contribuente, è un istituto prevalentemente utilizzato dalle fasce sociali economicamente più deboli, comportando anche per questo aspetto la violazione dell'art. 3 Cost..

Per le stesse ragioni risulta evidentemente violato l'art. 97 Cost. laddove impone il principio di buon andamento come canone al quale il legislatore deve attenersi nel disciplinare l'attività amministrativa. Nel caso di specie, poi, la violazione di tale principio risulta aggravata perché l'azione ammini-

strativa che viene resa disfunzionale riguarda l'attuazione di principi costituzionali.

La commistione di funzioni giurisdizionali e amministrative in capo ai Presidenti delle Ctr comporta anche la violazione dell'art. 111, comma 2, Cost. laddove prevede che il processo si svolga *“in condizioni di parità davanti a un giudice terzo e imparziale”*.

Si sottopone all'attenzione l'esigenza che la disposizione esaminata venga espunta.

ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI
presso la Commissione tributaria regionale del Lazio

Al Garante del contribuente.
Sede

Seduta del 5 novembre 2013

Il Comitato direttivo centrale, nella seduta odierna, nel prendere atto che nella bozza della legge di stabilità all'esame del Senato, è prevista l'abolizione dell'attuale Ufficio del Garante del contribuente, le cui funzioni sono attribuite al Presidente della Commissione tributaria regionale

SOTTOLINEA

l'ontologica incompatibilità tra la funzione di Garante e quella di giudice, non essendo conciliabile che l'organo investito delle doglianze del contribuente sia poi chiamato a valutare in sede giudiziaria le ragioni già esaminate in sede amministrativa;

RILEVA

che l'attività già affidata ad un organo monocratico - anziché collegiale, secondo l'originaria previsione, più consona alla natura di organo di garanzia - è destinata alla soppressione di fatto non potendo essere esercitata unitamente ad una funzione giudiziaria già di per sé tanto gravosa ed impegnativa;

OSSERVA

che la spesa necessaria per il funzionamento dell'attuale Ufficio del Garante, pari a circa 400.000,00 euro (corrispondenti al compenso di due alti burocrati ministeriali) appare assolutamente compatibile, anche con l'attuale regime di austerità finanziaria, per il mantenimento di un fondamentale presidio di garanzia del contribuente, in attuazione di uno dei principi più significativi dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000).

Il Presidente
Ennio Attilio Sepe

DOTT. SALVATORE PARACAMPO
Presidente on. aggiunto della Corte di Cassazione
Garante del contribuente per la Puglia

Ill.mo Ministro dell'Economia e delle finanze
Dott. FABRIZIO SACCOMANNI
Roma

Sono un magistrato in pensione e, dopo cinquant'anni di servizio (quaranta dei quali utilizzati anche per presiedere Commissioni tributarie in primo ed in secondo grado), esercito attualmente le funzioni di Garante del contribuente nella Regione Puglia, ai sensi della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Ho appreso con stupore ed "indignazione" che l'art. 10, comma 2, del d.d.l. di stabilità, prevede che dall'1 gennaio 2014 le funzioni del Garante del contribuente saranno svolte dal Presidente della Commissione tributaria regionale ed a titolo gratuito.

Mi preme sottolineare che questo stupore ed indignazione non dipendono dalla perdita del "posto" e della modesta indennità di circa 1.500,00 euro mensili (che viene corrisposta), perché riesco a vivere con la mia pensione, ma dal fatto che il Mef non solo condiziona spesso la Giustizia tributaria ed agisce in senso contrario agli interessi erariali (come posso dimostrare documentalmente ed anche con sentenze) ma "inventa" anche dei "mostri giuridici" che ipocritamente intende far passare con il rispetto del principio della "*spendingreview*".

Allora mi vorrà scusare se faccio ricorso al metodo della lettera aperta, perché sono convinto che solo in tal modo i contribuenti potranno essere informati sulle modalità di esercizio del potere e sul modo in cui i loro diritti vengono sovente pretermessi.

Gli ispiratori della proposta riforma, forse digiuni di problematiche giuridiche, non hanno minimamente pensato che attribuire le funzioni di Garante del contribuente ad un giudice tributario, significa creare un organo giuridico costituzionalmente viziato in radice.

In particolare è doveroso evidenziare a tal fine che il Garante del contribuente, così come previsto dall'art. 13 della legge 212 del 2000 citata, è un organo amministrativo di garanzia, autonomo ed indipendente e che, tra l'altro, ha:

- il dovere di tutelare il contribuente da "vessazioni, irregolarità, scorrettezze e prassi amministrative anomale ed irragionevoli o di qualunque altro com-

- portamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini ed Amministrazione finanziaria”;
- il potere “di rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione degli uffici”;
 - il potere “di richiamare gli uffici al rispetto di quanto previsto nello Statuto dei diritti del contribuente”;
 - il potere “di attivare le procedure di autotutela nei confronti degli avvisi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente”;
 - il potere “di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente”.

Il Presidente della Commissione tributaria regionale, invece, è un giudice e, come tale, non può diventare parte e garantire solo il contribuente, ma deve garantire, in modo imparziale, tutte le parti del processo. Tale situazione crea un'indebita commistione e cumulo di funzioni amministrative e giurisdizionali, tenute distinte dalla Cartacostituzionale. Ed è per tale preminente ragione che già nel momento iniziale in cui si dovevano nominare i Garanti, il Consiglio della giustizia tributaria con la risoluzione n. 5 del 2000, dichiarò l'incompatibilità tra le due funzioni.

Peraltro, con tale cumulo di funzioni il Presidente della Ctr sarebbe delegittimato in radice ed in modo continuativo, perché sarebbe costretto ad abbandonare la sua funzione di giudice ed astenersi dal giudicare. Se ciò non facesse, violerebbe l'art. 111, co. 2, della Costituzione, perché tale giudice non sarebbe “terzo ed imparziale”.

Al M.e.f. sanno bene che la riforma *de qua* è un metodo “utile” per rendere di fatto inoperante il Garante del Contribuente ed alcune garanzie contenute nello Statuto, ormai ridotto ad un relitto per le moltissime deroghe apportate da un legislatore “distratto” ed inoltre per evitare certi fastidiosi rilievi che quasi tutti i Garanti rivolgono agli uffici finanziari periferici.

Va inoltre aggiunto che, salvo poche eccezioni, presso gli uffici dei Garanti sono attualmente giacenti moltissime controversie (a Bari circa 600; a Roma, Napoli, Milano, Palermo, oltre mille) e, poiché il Garante è ora un organo monocratico e le sue funzioni non sono delegabili e per lui non è prevista nemmeno la facoltà di astensione, si comprende bene come nella prospettata riforma una tale attività sarebbe di difficile esecuzione.

Se questa è la prospettiva, allora sarà la fine dello Statuto dei diritti del Contribuente, che, molto entusiasticamente, ha affermato nell'art. 1, comma 1 che “*le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento giuridico tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*”.

Si può obiettare che il principio della “*spendingreview*” non è derogabile e che pertanto è giusto e doveroso che, dopo “i grandi risparmi” ottenuti con l’eliminazione di un ramo del Parlamento, delle province, dei rimborsi elettorali a tutti i partiti (vivi o morti), degli odiosi vitalizi, sia necessario anche l’eliminazione della spesa di 334 mila euro l’anno, attualmente erogata come indennità a tutti i Garanti del contribuente della Repubblica.

Conclusivamente, Signor Ministro, mi sembra più “ragionevole” sopprimere la figura del Garante e si può cogliere l’occasione per sopprimere anche le Commissioni tributarie (come desiderava Tremonti), che annualmente emettono sentenze a favore del contribuente almeno nella misura del 50% del totale.

Se poi si volesse insistere in una modifica normativa dell’istituto del Garante, si potrebbe optare per una soluzione originale e molto economica: nominare un solo Garante in tutto lo Stato e conferire l’incarico al più “importante evasore fiscale italiano”, perché questi ha certamente dimostrato di essere veramente un “Garante del contribuente”.

Con stima ed auguri di buon lavoro.

ADC - AIDC - ANC - UNAGRACO - UNGDCEC - UNICO

Roma, 24 ottobre 2013

All'Ill.mo
Presidente del Consiglio dei Ministri
On. ENRICO LETTA
e-mail: centromessagi@governo.it

Ill.mo Presidente Letta,

le organizzazioni sindacali dei dottori commercialisti sono unite in un accorato appello che induca ad usare buon senso su una disposizione presente nella legge di stabilità, appena varata dal Suo autorevole Governo, in base alla quale a partire dal prossimo gennaio, sparirà definitivamente la figura del Garante del Contribuente, in quanto le sue funzioni saranno attribuite ai presidenti delle Commissioni tributarie regionali.

Quest'ultimo rimescolamento di funzioni, su una figura già abbastanza travagliata, ha l'amaro sapore dell'incompatibilità, ma non solo.

L'ufficio del Garante del contribuente, previsto dall'art.13 dello Statuto dei diritti del contribuente, è nato con il precipuo intento di assicurare l'attuazione sostanziale dei principi generali immanenti l'ordinamento tributario. Fin dal suo concepimento questa struttura ha mostrato evidenti debolezze derivanti dalla mancanza di autonomia e dalla sua stretta dipendenza funzionale e strutturale dall'Agenzia delle entrate, nonché dal Ministero dell'economia e delle finanze. Già con la legge di stabilità 2012 il Governo antecedente ha pensato bene, derogando al suddetto art. 13, di ridurre l'ufficio del Garante del contribuente da organo collegiale a monocratico, oggi il Suo Governo ne decreta il *de profundis*, c'è solo da sperare nel buon senso del Parlamento... ma si sa chi di speranza vive di speranza muore!

Trattasi sostanzialmente di una "dolce eutanasia" che viene rivenduta all'esterno come terapia da utilizzare per ridurre la spesa pubblica, proclamo al quale può, eventualmente, credere il comune cittadino, non ancora del tutto consapevole che trattasi di un ulteriore passo in avanti verso la sua trasformazione da cittadino a suddito. Sicuramente non ci credono e non rimangono passivi i dottori commercialisti che si fanno parte attiva nel denunciare tale abuso e nel sensibilizzare l'attenzione sul tema anche degli altri comparti professionali e non.

La nostra convinta protesta nasce dall'esigenza di restituire al Paese la certezza del diritto e ai cittadini la giusta dignità, d'altra parte è la stessa Europa che ce lo chiede!

L'Europa sappiamo bene come costituisca, a fasi alterne, un classico per tutte le stagioni.

Non è sgretolando la fragile figura del Garante del contribuente che otterremo, nell'Italia dei furbetti, l'innescarsi di un circolo virtuoso che porti ad un maggior senso civico e fiscale; *au contrarie!*

Occorre, invece, il coraggio di innalzare lo Statuto dei diritti del contribuente a norma di rango costituzionale, come più volte richiesto, affidando al Garante poteri effettivi all'interno di un sistema fiscale equo e sostenibile.

È il momento del coraggio, i professionisti ne hanno... e sono fiduciosi ne abbia anche Lei, Presidente!

Con osservanza.

VILMA IARIA - Presidente Associazione dottori commercialisti

ROBERTA DELL'APA - Presidente Associazione italiana dottori commercialisti

MARCO CUCHEL - Presidente Associazione nazionale commercialisti

RAFFAELE MARCELLO - Presidente unione nazionale commercialisti ed esperti contabili

ELEONORA DI VONA - Presidente Unione nazionale giovani dottori commercialisti ed esperti contabili

DOMENICO POSCA - Presidente Unione italiana commercialisti

Intervento inaugurazione anno Giudiziario 2013

DOTT. SALVATORE PARACAMPO
Presidente on. aggiunto della Corte di Cassazione
Garante del contribuente per la Puglia

Egr. Presidente Sepe,

La ringrazio per avermi dato la parola in questa solenne cerimonia.

Plaudo alla Sua relazione e ne condivido il contenuto, ma la prego di voler cortesemente consentire che anche il Garante del contribuente, che è un Organo di garanzia sul piano amministrativo, possa far cenno ad alcune importanti problematiche che interessano in generale la giustizia tributaria ed in particolare il contribuente e tutte le categorie professionali che operano in questo settore.

Ritengo che il contenzioso tributario sia diventato sempre più oneroso per il contribuente. In primo luogo le numerose novità normative che incidono sui diritti del cittadino. Non si tratta solo della mediazione fiscale, che introduce un nuovo caso di inammissibilità del ricorso se non proposta e non consente (almeno dal punto di vista letterale) la sospensione cautelare, ma anche per le disposizioni sul contributo unificato.

Questo ultimo è diventato molto più oneroso della vecchia imposta di bollo ed è ricco di tranelli nella sua determinazione: si pensi alla mancata indicazione del valore della causa negli atti o alla omissione dalla p.e.c. che ne causano uno sproporzionato aumento.

È poi censurabile il fatto che alcuni giudici tributari ricorrono frequentemente alla compensazione delle spese anche quando l'atto impositivo viene annullato d'ufficio oppure il ricorso viene accolto in toto.

Tale problema è piuttosto antico e riguarda anche la giustizia ordinaria, tanto è vero che con la legge 263 del 2005, l'art. 92, secondo comma del c.p.c., fu modificato nel modo seguente: *“se vi è soccombenza reciproca o concorrono altre eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione, il giudice può parzialmente o per intero, compensare le spese tra le parti”*.

Purtroppo, non tutti i giudici si sono adeguati al nuovo precetto richiamato dall'art. 15, primo comma, del d.lgs. 546 del 1992, in tal modo per il contribuente il processo tributario diventa ancora più oneroso. Su tale problema ho ricevuto degli esposti ma ne ho dovuto decidere l'inammissibilità, non risultando tra i miei poteri la modifica di una sentenza.

Ho suggerito pertanto la necessità di impugnare la sentenza sul punto, ma ho ritenuto doverosamente far presente che tale impugnazione comportava un'ulteriore anticipazione di spese e sempre con la speranza che il giudice di

secondo grado, dandogli ragione, non utilizzasse poi la dovuta formula “sussistono giustimotivi”, per compensare anche le spese del giudizio di appello.

La tecnologia avanza e le Pubbliche amministrazioni cercano subito di utilizzarla dimenticando spesso il contribuente.

È il caso dell’inpsche da questo anno non invierà più il cud cartaceo ai contribuenti pensionati, per cui sarà necessario accedere al sito inps (attraverso un pin) per scaricare il documento.

Considero la cosa sconcertante, soprattutto nei confronti di milioni di contribuenti anziani che non hanno il p.c. o non hanno dimestichezza con questo oppure non possono rivolgersi ai c.a.f., spesso lontani dalla loro abitazione. Sarebbe utile accertare se il risparmio che otterrà l’inps sarà tale da compensare i gravi disagi che dovranno sopportare i contribuenti pensionati.

Un problema che sta diventando molto serio è quello degli “avvisi bonari” o “d’irregolarità”.

L’Amministrazione finanziaria ne spedisce a dismisura, e specifica in calce che essi hanno solo valore informativo e non sono impugnabili in sede contenziosa.

La giurisprudenza di legittimità, però, con pronunce prevalentemente contrarie, risponde che se detti avvisi contengono una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, sono giuridicamente impugnabili. Al cospetto di tale situazione, il legislatore non potrà rimanere inerte per diverse ragioni:

- la ricorribilità immediata avverso decine di migliaia di avvisi bonari o di irregolarità emessi ogni anno, rischia di ingolfare la macchina della giustizia tributaria;
- occorre tentare di garantire la “certezza del diritto” al contribuente, che ha il diritto di sapere se sia obbligatorio o no impugnare un atto che potrà ledere il suo patrimonio e, soprattutto, da quale data, dal momento che tali avvisi vengono spediti con posta ordinaria e quindi senza la certezza della data di ricezione (elemento essenziale per il computo dei termini per l’impugnativa);
- gli uffici dovrebbero modificare l’attuale prassi operativa ed inserire negli atti citati tutte le informazioni di garanzia per il contribuente (art. 7 della legge n. 212 del 2000).

Nella relazione relativa all’anno 2011, evidenziai che il Gruppo Equitalia S.p.A. si era ristrutturato in tre grandi Società per azioni: Equitalia Nord con sede a Milano; Equitalia Centro con sede a Bologna; Equitalia Sud con sede a Roma.

Rilevai che, per effetto di tale riorganizzazione dell’ente per la riscossione, il contenzioso tributario, avente oggetto le cartelle di pagamento affette da vizi propri ed emesse da Roma in giù, si sarebbe concentrato nella Ctp di Roma, ai sensi dell’art. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Nessun intervento normativo modificativo del citato art. 4 è stato fatto, neanche dopo l'aggravamento del fenomeno verificatosi con il nuovo indirizzo giurisprudenziale della Suprema Corte di Cassazione (Sez. Trib., Sent. n. 4682 del 2012), la quale ha stabilito che *“se il contribuente impugna la cartella non solo per vizi propri (chiamando ovviamente in giudizio il concessionario del servizio di riscossione) ma anche per la mancata notifica dell'atto presupposto (es. avviso di accertamento ex art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992) deve chiamare in giudizio l'ente impositore, ma sempre davanti alla stessa Ctp che è quella territorialmente competente per l'impugnazione avverso la cartella”*.

In parole povere, il contribuente residente in Santa Maria di Leuca (Le), per una controversia tributaria del genere, dovrà instaurare il giudizio davanti alla Ctp di Roma, cioè davanti ad un giudice che dista oltre 800 km dalla propria residenza.

Ma la Corte Costituzionale non aveva detto che rendere oltremodo difficile o impossibile il diritto di difesa del cittadino, equivale a negarlo? In questa situazione si determina un grave danno al contribuente che deve far fronte a maggiori e più forti spese per la sua difesa e per la sua presenza in giudizio.

Analoga situazione si verifica per l'ente impositore e qui si versa in materia di danno erariale che potrebbe essere evitato. Detto problema riguarda ovviamente anche gli altri enti impositori (regioni, province, comuni, ecc...) ove si avvalgano della collaborazione di Equitalia.

Come rimediare a questa grave situazione che si è verificata per la “distrazione” dei dirigenti del Mef, che avrebbero potuto “vigilare” e proporre una opportuna modifica normativa?

Un intervento che non determina alcun onere finanziario per lo Stato e per gli altri enti impositori, è rappresentato dalla modifica del citato art. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, nel senso che tutte le impugnazioni avverso le cartelle di pagamento e di altri atti impositivi emessi da Equitalia (o da altri enti di riscossione) debbano essere proposte davanti alla Ctp nella cui circoscrizione si trova l'ufficio impositore o la residenza del contribuente.

Un'altra situazione, che interessa di riflesso e sotto un duplice profilo la condizione giuridica del contribuente nei confronti del fisco, è quella della durata non sempre “ragionevole” dei processi tributari davanti alle Commissioni tributarie.

Il problema concerne per un verso l'indirizzo della Corte europea dei diritti dell'uomo che, con la nota sentenza Ferrazzini del 12 luglio 2001, ha ritenuto che il ritardo irragionevole della controversia instauratasi tra il contribuente e il fisco non rientra tra le ipotesi di risarcimento previste dalla legge Pinto.

Questa sentenza ha dato luogo ad aspre critiche e perplessità, perché una tale esclusione è in contrasto con il novellato art. 111 della Costituzione che, nel tutelare a sua volta la ragionevole durata come elemento del giusto processo, fa riferimento ad ogni tipologia di processo e, quindi, anche a quello tributario. Sarebbe pertanto auspicabile un preciso intervento della Corte Costituzionale o del legislatore.

Il secondo profilo concerne i riflessi che l'irragionevole durata del processo ha sul patrimonio del contribuente. Questi, infatti, se al termine della controversia avrà torto, dovrà pagare, a titolo di interessi di mora, un importo maggiore correlato alla durata della stessa, con la conseguenza di vedersi quasi raddoppiato l'importo dovuto.

È vero che tali interessi sono previsti dalla legge, ma è doveroso considerare che in uno Stato bene ordinato, non è ammissibile né tollerabile e neppure auspicabile, per la dignità della nostra Repubblica, che lo Stato (creditore del tributo) si avvantaggi dell'inerzia protratta per lungo tempo dalla giustizia, che esso dovrebbe rendere in termini ragionevoli.

In sostanza, è inaccettabile che il debitore, che ha subito un danno gravissimo (e neppure ritenuto risarcibile in base alla legge n. 89 del 2001 secondo la Cedu), debba pagare a titolo di risarcimento (cioè gli interessi maturati), a chi (lo Stato) il danno ha provocato per essersi dimostrato incapace di organizzare e amministrare la giustizia tributaria, come l'art. 111 della Costituzione impone.

Un grande giurista nel settore tributario ha scritto sul punto: *“un cultore del diritto civile osserverebbe che il risarcimento non è dovuto per i danni che, a norma del codice (secondo comma dell'art. 1227 c.c.) il creditore avrebbe potuto evitare usando la normale diligenza e si stupirebbe ove, all'interno dell'obbligazione tributaria (sempre meno speciale per effetto dello Statuto dei diritti del Contribuente), questa regola di sostanziale giustizia non dovesse valere e restare inapplicata”*.

Nell'ambito di questa regione il citato problema si pone in termini seri.

In effetti, dai dati statistici pubblicati nella relazione del Presidente della Ctr della Puglia per l'anno 2011/2012, risulta che la durata media dei processi nella Sezione staccata di Lecce è di anni 3 e mesi 8, mentre nella sede centrale è di mesi 10 e giorni 28.

Tale discrepanza deriva non dalla produttività dei giudici, ma dal fatto che nella sede centrale erano pendenti, al 30.06.2010, 1255 processi gestiti da 12 sezioni, mentre nella Sezione staccata di Lecce erano pendenti, alla stessa data, 4254 processi gestiti da solo 3 sezioni.

È facile dedurre che si sarebbe dovuto attuare un trasferimento di almeno 4 sezioni dalla sede centrale alla Sezione staccata, ma un tale intervento se lo

può fare un Presidente di un tribunale, non lo può fare il Presidente di una Commissione tributaria, perché per fare ciò occorrono molti provvedimenti normativi ed una procedura più complessa di quella che fu necessaria per l'approvazione del Trattato di Maastricht¹.

Ed è stata per l'inconcepibile inerzia degli Organi del Mef che il Presidente della Ctr dell'epoca (attuale Garante) ravvisando sotto altro profilo anche un imminente danno erariale, con atto dell'8.02.2007 prot. n. 47/P/2007 propose formale denuncia alla Procura nazionale della Corte dei Conti. Bisogna ancora attendere, e chissà quanto, per risolvere questo semplice problema che, se per un verso danneggia lo Stato, per altro verso danneggia il contribuente.

È doveroso evidenziare che da tempo la dottrina e soprattutto l'Associazione magistrati tributari hanno sollecitato una riforma del processo tributario ed in particolare una sua costituzionalizzazione, essendo ormai pacifico ed incontestato che la giurisdizione tributaria nell'ordinamento ordinario vigente ha acquisito una sua peculiarità e tutti i titoli per entrare nel contesto costituzionale.

Le aspettative sono rimaste deluse perché si attendeva che nella delega fiscale (Atto della Camera n. 5291 del 15.06.2012) si provvedesse al riguardo. Invece è stato previsto solamente qualche principio concernente l'apprestamento di misure acceleratorie della definizione delle controversie ed il miglioramento dell'efficienza delle Commissioni tributarie attraverso una ridistribuzione del personale giudicante. Ma la beffa si è avuta poi con la mancata approvazione della citata delega da parte del Parlamento in "tutt'altre faccende affaccendato".

In tal modo si è dimostrato che la tutela del cittadino, depositario della sovranità secondo la Costituzione, viene dopo la campagna elettorale.

Chi provvederà? Forse i posteri, sempre che il concetto di "bene comune" trovi ancora un piccolo spazio nella vita politica italiana.

¹ Art. 1, comma 4, d.lgs. n. 545 del 1992 "il numero delle sezioni può essere adeguato, in relazione al flusso medio dei processi, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro ed il Ministro della giustizia".

INDICE ANALITICO

	Pag.
PROF. ANTONIO FELICE URICCHIO, <i>Presentazione</i> .	7
AVV. ALESSIO MÀTTERA, <i>Nota del Curatore</i> .	9
Imposte sui redditi	
IRPEF – Prevalenza delle norme convenzionali internazionali – Divieto di doppia imposizione – Criterio dell’abitazione permanente – Criterio del centro degli interessi vitali.	11
IRPEF – Criterio del centro degli interessi vitali – Elementi di valutazione.	11
IRPEF – Reddito agrario – Reddito da attività connesse – Imponibilità – Condizioni.	11
IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Benefit – Sconto tariffario sull’erogazione di servizio ad ex dipendente – Assoggettamento ad imposta – Limiti.	12
IRPEF – Reddito d’impresa – Ripresa a tassazione di componenti positivi di reddito in un diverso periodo d’imposta – Duplicazione d’imposta – Insussistenza – Istanza di rimborso – Decorrenza.	12
IRPEF – Reddito d’impresa – Componenti – Ammortamento a beni inattivi – Deducibilità – Esclusione.	12
IRPEF – Reddito d’impresa – Costi – Mancanza di data certa del contratto – Indeducibilità.	13
IRPEF – Reddito d’impresa – Costi – Sanzioni e penalità – Indeducibilità.	13
IRPEF – Reddito d’impresa – Costi – Omessa registrazione del contratto – Insussistenza dell’obbligo di registrazione – Indeducibilità del costo – Non sussiste.	14
IRPEF – Reddito d’impresa – Costi – Generica descrizione dell’operazione fatturata – Requisito della certezza – Insussistenza.	14
IRPEF – Reddito d’impresa – Costi – Insufficiente documentazione – Deducibilità – Onere della prova in capo al contribuente.	14
IRPEF – Reddito d’impresa – Costi – Inaugurazione di una nuova struttura, di un nuovo logo e di un nuovo nome – Natura di spese di pubblicità – Sussiste.	14
IRPEF – Reddito d’impresa – Costi – Sponsorizzazioni sportive – Presunzione assoluta di deducibilità – Autonoma valutazione dell’imprenditore – Insindacabilità da parte dell’Amministrazione finanziaria.	15

	Pag.
IRPEF – Reddito d'impresa – Principio di competenza – Criteri. <i>Nota del prof. Nicola Fortunato</i>	15
IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Vendita di fabbricato insistente su area edificabile – Interpretazione del contratto come vendita dell'area – Legittimità – Elementi – Condizioni. <i>Nota del prof. Roberto Franzè</i>	21
IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenza – Riferimento all'effettivo prezzo di vendita – Necessità – Riferimento al valore di mercato ai fini delle imposta di registro – Illegittimità – Natura di mero indizio – Sussistenza.	25
IRPEF – Redditi diversi – Vendita di immobile oltre il quinquennio dall'acquisto con riserva di proprietà – Plusvalenza – Non sussiste.	26
IRES – Ente pubblico – Attività di sponsorizzazione delle manifestazioni – Affidamento in house providing – Terziarietà – Esclusione – Deducibilità ires ex art. 108 del tur – Detraibilità iva – Sussistenza. <i>Nota dell'avv. Luigi Quercia</i>	27
IRES – Redditi da società esercente attività commerciale illecita – Nullità del contratto sociale – Irrilevanza – Società di fatto – Classificazione dei proventi fra i redditi di impresa – Legittimità.	31
IRES – Agevolazioni – Credito di imposta per assunzione a tempo indeterminato di lavoratori dipendenti – Legge n. 388 del 2000, art. 7 – Omessa produzione della documentazione di valutazione del rischio ambientale – Diniego dell'agevolazione – Accertamento definitivo di violazioni non formali – Necessità – Sussiste.	31
Imposta regionale sulle attività produttive	
IRAP – Attività di lavoro autonomo – Autonoma organizzazione – Inesistenza – Onere probatorio del contribuente – Sussiste.	32
IRAP – Professionista – Esercizio dell'attività in proprio e non alle dipendenze o con il coordinamento altrui – Presupposto impositivo – Sussistenza automatica – Utilizzo di un locale – Autonoma organizzazione – Sussiste.	32
IRAP – Presupposto – Medico convenzionato – Presenza di dipendente part-time – Esclusione dall'imposta – Sussiste.	32
IRAP – Presupposto – Medico convenzionato – Utilizzo del lavoro di un dipendente – Autonoma organizzazione – Non sussiste – Assoggettamento all'imposta – Non sussiste.	33
IRAP – Presupposto – Medico convenzionato – Presenza di segretaria assunta con contratto part-time – Esclusione dall'imposta – Non sussiste.	33
IRAP – Presupposto – Artista (attore/cantante) – Interdipendenza di strumentazione e di prestazioni artistiche altrui – Esclusione dall'imposta – Non sussiste.	33

IRAP – Presupposto – Agente di commercio – Assenza di lavoro altrui e impiego di beni strumentali minimi – Esclusione dall'imposta – Sussiste. 34

IRAP – Rimborso – Istanza precedente alla dichiarazione – Silenzio rifiuto – Legittimità – Sussistenza. 34

Imposta sul valore aggiunto

IVA – Cessione di materiale d'oro – Art. 17 comma 5 del d.p.r. 633 del 1972 – Acquisto di beni di oro da privati e successiva rivendita a fonderia – Reverse charge – Applicabilità – Regime del margine – Art. 36 d.l. 41 del 1995 – Inapplicabilità. 35

IVA – Contratto preliminare – Caparra confirmatoria – Natura di corrispettivo per la prestazione di servizi o di beni – Insussistenza. 35

IVA – Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione – Fornitura di alimenti per l'equipaggio ed i passeggeri della nave – Non imponibilità – Sussiste. 35

IVA – Acquisto da fornitori intracomunitari di veicoli usati – Regime del margine – Requisiti – Sussistenza – Verifica – Onere generico del contribuente – Sussiste – Difetto di colpevolezza – Sanzioni – Inapplicabilità. 36

IVA – Art. 50 bis del d.p.r. n. 633 del 1972 – Applicazione del regime di sospensione – Necessità di tempi minimi di giacenza e di scarico dai mezzi di trasporto – Non sussiste. 36

IVA – Enti non commerciali – Operazioni esenti – Detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti – Illegittimità. 37

IVA – Agevolazioni – Aliquota ridotta – Dichiarazione dell'acquirente – Necessità – Sussiste – Verifica da parte del venditore – Non sussiste. 37

IVA – Dichiarazione d'imposta – Emendabilità. 37

IVA – Dichiarazione d'imposta – Natura dichiarativa – Valore confessionario – Esclusione – Mancata esposizione del credito – Perdita del diritto al rimborso o alla detrazione dell'ecedenza ex art. 30 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Conseguenze – Perdita del diritto di credito – Non sussiste. 38

IVA – Istanza di rimborso – Presentazione oltre i termini di due anni ex art. 21 comma 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Inammissibilità – Non sussiste – Prescrizione ordinaria decennale – Sussiste. 38

IVA – Rimborso – Diniego a seguito di pendenze tributarie – Esclusione. *Nota dell'avv. Paolo Centore* 39

IVA – Importazione – Diritto di confine – Potere di accertamento – Agenzia delle dogane – Compete – Accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate – Illegittimità – Sussiste. 43

	Pag.
IVA – Importazione – Potere di accertamento – Agenzia delle dogane – Competenza funzionale esclusiva – Sussiste. <i>Nota dell'avv. Antonio Lattanzio</i>	44
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Frodi carosello – Solidarietà passiva dell'acquirente – Condizioni.	47
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Oneri e/o costi – Indeducibilità – Onere della prova. <i>Nota del prof. avv. Massimiliano Giorgi</i>	48
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Prova della legittimità dell'operazione – Esibizione dei mezzi di pagamento – Insufficienza.	51
ACCERTAMENTO – Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – Detraibilità – Esclusione.	51
IVA – Artt. 19 e 21 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Contratto di “ <i>sale & sale back</i> ” – Principio di neutralità – Diritto alla detrazione – Condizioni.	51
IVA – Artt. 19 e 21 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Contratto di “ <i>sale & sale back</i> ” – Condotta fraudolenta – Onere della prova – Incombe sull'ufficio.	52
IVA – Artt. 19 e 21 del d.p.r. n. 633 del 1972 – Contratto di “ <i>sale & sale back</i> ” – Interposizione fittizia – Trasferimento e pagamento del prezzo fittizi – Non meritevole di tutela giuridica – Detraibilità dell'imposta – Non sussiste. <i>Nota dell'avv. Luigi Carbone</i>	52
 Tributi indiretti	
IMPOSTA DI REGISTRO ED INVIM – Area edificabile – Definizione – Mero inserimento nel piano regolatore – Sufficienza – Inapplicabilità del sistema della valutazione automatica – Condizioni.	59
IMPOSTA DI REGISTRO – Valore dei terreni – Determinazione – Criteri – Valore venale in libera contrattazione – Riferimento – Esclusività – Sussistenza.	59
IMPOSTA DI REGISTRO IPOTECARIA E CATASTALE – Valori omi – Presunzione semplice. <i>Nota del prof. Thomas Tassani</i>	60
IMPOSTA DI REGISTRO – Valore venale dell'area fabbricabile – Criteri utilizzati ai fini ici – Inutilizzabilità – Diversità tra le due imposte – Sussiste.	64
IMPOSTA DI REGISTRO – Cessione di azienda già ceduta in affitto – Valore di avviamento – Tassabilità – Esclusione.	64
IMPOSTA IPOTECARIA – Operazioni di credito a medio e lungo termine – Atti giudiziari – Esenzione – Non sussiste.	64

	Pag.
IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Art. 33, c. 3, della legge n. 388 del 2000 – Coincidenza tra acquirente e costruttore – Necessità. <i>Nota della prof.ssa Maria Pia Nastri</i>	65
IMPOSTA DI REGISTRO IPOTECARIA E CATASTALE – Agevolazioni – Acquisto della prima casa in comunione con convivente more uxorio – Separazione della coppia di fatto – Causa di forza maggiore – Sussiste – Cessione dell’immobile prima del quinquennio dall’acquisto – Revoca dei benefici fiscali – Esclusione.	68
IMPOSTA DI REGISTRO – Agevolazioni – Piccola proprietà contadina – Opzione – Tempestività – Atto di integrazione – Insufficienza.	69
IMPOSTA DI REGISTRO – Avviso di liquidazione – Perdita dei benefici fiscali prima casa – Proroga dei termini per l’accertamento ex art. 11 comma 1 e 1 bis l. n. 289 del 2002 – Applicabilità.	69
IMPOSTE CATASTALI – Rendita catastale – Impianti di produzione di energia eolica e fotovoltaica – Natura.	70
IMPOSTE DI FABBRICAZIONE – Accise – Perdita di prodotti in conseguenza di reati – Abbuono dell’imposta – Condizioni.	70
IMPOSTE DI FABBRICAZIONE – Accise – Presunzione d’immissione in consumo – Prova contraria – Onere del contribuente.	70
CONTRIBUTO UNIFICATO – Agente della riscossione – Procedimento relativo alla riscossione mediante ruoli a mezzo di cartella di pagamento e misure cautelari – Prenotazione a debito – Esclusione.	71
CONTRIBUTO UNIFICATO – Art. 248 del d.p.r. n. 115 del 2002 – Invito al pagamento – Notifica – Termine – Perentorietà – Non sussiste.	71
CONTRIBUTO UNIFICATO – Domanda riconvenzionale – Insussistenza di variazione di valore o spostamenti di scaglione – Indicazione del valore di causa – Necessità – Sussiste.	71
CONTRIBUTO UNIFICATO – Ricorso cumulativo – Determinazione della misura del contributo – Cumulo dei valori in ciascun atto impugnato – Esclusione. <i>Nota degli avv.ti Maurizio Villani e Iolanda Pansardi</i>	72
CONCESSIONI GOVERNATIVE – Tassa per il servizio radiomobile – Telefono cellulare in abbonamento – Presupposto impositivo – Sussistenza – Contratto risolto per inadempimento – Tassa non dovuta – Effetto retroattivo – Sussistenza.	76
CONCESSIONI GOVERNATIVE – Tassa per il servizio radiomobile – Telefono cellulare in abbonamento – Presupposto impositivo – Insussistenza.	76
CONCESSIONI GOVERNATIVE – Tassa per il servizio radiomobile – Telefono cellulare in abbonamento – Presupposto impositivo – Sussistenza.	77

	Pag.
CONCESSIONI GOVERNATIVE – Tassa per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione – Applicabilità all’abbonamento di telefonia mobile – Sussiste. <i>Nota del prof. avv. Paolo Puri</i>	78
 Diritti e tributi locali	
ICI – Aree fabbricabili – Determinazione dei valori – Perizia a supporto dei valori medi indicati in delibera – Insufficienza – Valutazione delle caratteristiche proprie del suolo – Necessità.	85
ICI – Aree fabbricabili – Determinazione dei valori – Perizia a supporto dei valori medi indicati in delibera – Insufficienza – Valutazione delle caratteristiche proprie del suolo – Necessità.	85
ICI – Base imponibile – Determinazione del valore venale – Immobile utilizzabile a scopo edificatorio – Necessità di immediata edificabilità – Sussiste.	85
ICI – Immobili a destinazione speciale – Parchi eolici – Assoggettabilità ad imposta – Sussiste.	86
ICI – Immobili a destinazione speciale – Ripetitori telefonia – Assoggettabilità ad imposta – Sussiste.	86
ICI – Agevolazioni ed esenzioni – Immobili destinati ad attività assistenziali – Fruibilità – Condizioni.	86
ICI – Giudicato esterno – Annualità diverse – Elementi costitutivi a carattere permanente – Necessità.	87
TARSU – Esenzione dalla tassa o riduzione della superficie tassabile – Presupposti – Deduzione già in sede di dichiarazione – Necessità – Inversione dell’onere della prova – Sussiste. <i>Nota dell’avv. Giuseppe Durante</i>	87
TARSU – Strutture alberghiere – Maggiore capacità di produrre rifiuti – Prova – Necessità.	91
TARSU – Applicazione della tassa ad una abitazione per le vacanze – Maggiorazione – Irragionevolezza.	91
TARSU – Smaltimento dei rifiuti in proprio da parte del contribuente – Esclusione o riduzione della tassa – Non sussiste.	91
TARSU – Cause di riduzione – Indicazione in sede di dichiarazione – Necessità.	91
TARSU – Classificazione e tariffe – Art. 68 del d.lgs. n. 507 del 1993 – Campeggi e civili abitazioni – Omogenea potenzialità di rifiuti – Sussiste – Stessa misura tariffaria – Consegu. <i>Nota degli avv.ti Maurizio Villani e Paola Rizzelli</i>	92

	Pag.
TOSAP – Appalto gestione e raccolta dei rifiuti solidi urbani – Suolo pubblico occupato dai cassonetti per la raccolta dei rifiuti – Presupposto impositivo – Insussistenza – Esimente <i>ex art. 49, lett. a)</i> , del d.lgs. n. 507 del 1997 – Applicabilità – Sussiste.	93
CANONE INSTALLAZIONE MEZZI PUBBLICITARI – Impianto pubblicitario del Comune – Doppia imposizione – Non sussiste.	94
IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ – Presupposto e requisiti.	94
DIRITTI CAMERALI DI ISCRIZIONE ALLE CAMERE DI COMMERCIO – Prescrizione.	95
ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica abusiva di rifiuti solidi – Art. 3, comma 32, legge n. 549 del 1995 ed art. 2, comma 3, legge regionale Puglia n. 5 del 1997 – Deposito in discarica di rifiuti solidi – Omessa denuncia – Tributo speciale e sanzioni – Sussistenza – Responsabilità oggettiva dell'utilizzatore del fondo o del proprietario – Sussiste.	95
ECOTASSA – Tributo speciale per il deposito in discarica abusiva di rifiuti solidi – Art. 3, comma 32, legge n. 549 del 1995 ed art. 2, comma 3, legge regionale Puglia n. 5 del 1997 – Discarica abusiva – Responsabilità oggettiva – Sussiste. <i>Nota dell'avv. Alessio Mättera e del dott. Francesco Solofrizzo</i>	95

Accertamento tributario

ACCERTAMENTO – Artt. 36 <i>bis</i> del d.p.r. n. 600 del 1973 e 54 <i>bis</i> del d.p.r. n. 633 del 1972 – Procedura di liquidazione automatizzata – Applicabilità – Limiti.	101
ACCERTAMENTO – Operazioni antielusive – Caratteristiche.	101
ACCERTAMENTO – Contraddittorio endoprocedimentale – Assenza di un obbligo generalizzato.	102
ACCERTAMENTO – Principio antielusivo – Presupposti – Mero risparmio fiscale accompagnato da valide ragioni economiche – Abuso del diritto – Non sussiste. <i>Nota del dott. Marco Ligrani</i>	102
ACCERTAMENTO – Interpello disapplicativo <i>ex art. 37 bis</i> , comma 8, del d.p.r. n. 600 del 1973 – Disciplina delle società non operative – Applicazione – Istanza interpello disapplicativo – Rigetto – Impugnazione – Accertamento fondato sul provvedimento di rigetto impugnato – Illegittimità.	106
ACCERTAMENTO – Divieto di prova testimoniale – Dichiarazioni di terzi acquisite dai verificatori – Natura.	106

	Pag.
ACCERTAMENTO – Dichiarazioni di terzi acquisite dai verificatori in assenza di contraddittorio con il contribuente – Legittimità – Sussiste – Dichiarazioni di terzi prodotte in giudizio dal contribuente – Legittimità – Sussiste.	106
ACCERTAMENTO – Analitico/induttivo – Presunzioni gravi, precise e concordanti – Necessità – Sussiste.	106
ACCERTAMENTO – Dichiarazioni di terzi – Presunzione grave precisa e concordante – Elemento di convincimento del giudice tributario – Sussistenza.	107
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Processo verbale – Trasmissione dati e notizie acquisite dalla p.g. all'Amministrazione finanziaria – Previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria a tutela dell'indagato – Necessità – Non sussiste.	108
ACCERTAMENTO – Prove acquisite in sede di procedimento penale dalla polizia giudiziaria – Utilizzabilità – Non coincidenza tra persona indagata e contribuente – Irrilevanza.	108
ACCERTAMENTO – Dichiarazioni di terzi – Acquisite in sede di procedimento penale dalla polizia giudiziaria – Utilizzabilità.	108
ACCERTAMENTO – Art. 32, commi 3 e 4, del d.p.r. n. 600 del 1973 – Operatività della preclusione – Espresso avvertimento – Necessità.	109
ACCERTAMENTO – Imposte sui redditi – Redditi di lavoro autonomo – Notula relativa ad una prestazione professionale – Presunzione di incasso delle relative somme – Sussistenza.	109
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Onere probatorio a carico dell'Amministrazione – Sussiste – Conseguente prova contraria da parte del contribuente – Necessità.	109
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Operazioni inesistenti – Elementi di prova.	110
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Prova – Incombe sull'Amministrazione.	110
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Omessa prova in ordine alla sussistenza di un accordo tra le parti – Responsabilità del cessionario – Insussistenza.	110
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Operazioni oggettivamente inesistenti – Presupposto della detrazione – Insussistenza.	111
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Elementi presuntivi ma oggettivi – Inversione dell'onere della prova in capo al contribuente.	111
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Fatture per operazioni inesistenti – Onere	

<i>Indice analitico</i>	303
	Pag.
della prova – Incombe sull’Amministrazione finanziaria – Presunzioni gravi precise e concordanti – Sufficienza – Dichiarazioni dei terzi – Idoneità a supportare la presunzione – Sussistenza.	112
ACCERTAMENTO – Imposte dirette ed iva – Operazioni inesistenti – Prova documentale dei pagamenti – Prova contraria – Necessità – Sussiste.	112
ACCERTAMENTO – Presunzione di distribuzione degli utili ai soci di società a ristretta base sociale – Definitività dell’accertamento notificato alla società – Necessità – Non sussiste.	112
ACCERTAMENTO – Società di capitali a ristretta base azionaria – Presunzione di distribuzione degli utili extracontabili ai soci – Legittimità. <i>Nota del dott. Angelo Apruzzi</i>	113
ACCERTAMENTO – Imposte dirette – Accertamento parziale – Presupposti.	116
ACCERTAMENTO – Indagini bancarie – Società di persone o di capitali a “ristretta base” – Conti correnti di soggetti terzi – Rapporti di tali soggetti con la società – Specifica autorizzazione – Necessità – Non sussiste.	116
ACCERTAMENTO – Società fiduciaria – Soggettività passiva – Condizioni.	117
ACCERTAMENTO – Società cancellata dal registro delle imprese – Conseguenze.	117
ACCERTAMENTO – Associazione – Personalità giuridica – Estinzione – Cessazione dell’attività – Insufficienza – Validità degli atti notificati.	118
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Omessa attivazione del contraddittorio da parte dell’ufficio – Nullità – Sussiste.	118
ACCERTAMENTO – Scostamento pari al 2,4% – Gravi incongruenze – Non sussistono – Contabilità regolare – Assenza di altri elementi di riscontro agli studi di settore – Illegittimità dell’accertamento – Sussiste.	118
ACCERTAMENTO – Analitico – Induttivo – Studi di settore – Società di capitali – Scostamento fra i dati dichiarati e quelli accertati – Malattia dell’amministratore – Giustificazione – Non sussiste.	119
ACCERTAMENTO – Comportamento antieconomico – Contabilità formalmente regolare – Legittimità dell’accertamento – Sussiste – Inversione dell’onere della prova in capo al contribuente – Sussistenza.	119
ACCERTAMENTO – Invito dell’ufficio all’accertamento con adesione – Omesso riscontro – Indizio sfavorevole al contribuente – Sussiste.	119
ACCERTAMENTO – Analitico – induttivo – Studi di settore – Scostamento – Incongruenza grave – Necessità.	120

	Pag.
ACCERTAMENTO – Studi di settore – Mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio preventivo – Legittimità dell’avviso di accertamento – Non sussiste – Preclusione all’attività difensiva in sede giurisdizionale – Non sussiste.	120
ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Investimenti patrimoniali – Acquisto di un bene – Utilizzo del bene da parte di soggetti terzi – Prova del finanziamento da parte degli utilizzatori – Insussistenza.	120
ACCERTAMENTO – Sintetico – Redditometro – Utilizzo di parametri standardizzati – Natura di presunzione semplice – Sussiste. <i>Nota del prof. Marco Greggi</i>	120
ACCERTAMENTO – Violazioni tributarie costituenti reato – Raddoppio dei termini di decadenza – Presupposto – Onere della prova – Incombe sull’Amministrazione finanziaria.	127
ACCERTAMENTO – Violazioni tributarie costituenti reato – Raddoppio dei termini di decadenza – Sussistenza dei presupposti dell’obbligo di denuncia – Sufficienza.	128
ACCERTAMENTO – Violazioni tributarie costituenti reato – Raddoppio dei termini di decadenza – Deposito della notizia di reato – Necessità – Non sussiste.	128
ACCERTAMENTO – Violazioni tributarie costituenti reato – Raddoppio dei termini di decadenza – Denuncia all’autorità giudiziaria competente – Necessità.	129
ACCERTAMENTO – Enti non commerciali – Termini – Sospensione – Applicabilità – Non sussiste.	129
ACCERTAMENTO – Accertamento meramente sostitutivo di un precedente – Ammissibilità – Condizioni.	129
ACCERTAMENTO – Avviso di accertamento – Art. 42 del d.p.r. n. 600 del 1972 – Sottoscrizione da parte del capo dell’ufficio o da soggetto delegato – Prova a carico dell’ufficio – Mancanza – Nullità dell’atto – Sussiste.	130
ACCERTAMENTO – Avviso di accertamento – Motivazione “ <i>per relationem</i> ” – Atto richiamato – Conoscibilità da parte del contribuente – Prova fornita dall’ufficio in giudizio – Legittimità – Sussiste.	130
ACCERTAMENTO – Fondato su pvc della Dre – Legittimità dell’accertamento – Conseguenze.	130
ACCERTAMENTO – Avviso di accertamento – Motivazione – Carenza – Integrazione in sede contenziosa – Insussistenza. <i>Nota dell’avv. Cosimo Angarano</i>	131
ACCERTAMENTO – Catasto – Rideterminazione del classamento ed attribuzione della nuova rendita catastale – Motivazione – Necessità – Contenuti.	133
ACCERTAMENTO – Catasto – Rideterminazione del classamento ed attribuzione della nuova rendita catastale – Attribuzione indiscriminata a tutte le unità immobiliari compre-	

<i>Indice analitico</i>	305
se nelle microzone interessate di una classe di merito superiore rispetto a quella in precedenza attribuita – Illegittimità dell'avviso – Sussiste.	Pag. 133
NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notificazione diretta mediante raccomandata con avviso di ricevimento – Disciplina – Necessità della relazione di notifica – Esclusione.	134
NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Perfezionamento – Consegna del plico nel domicilio del destinatario – Avviso di ricevimento – Firma illeggibile – Irrilevanza – Validità della notifica – Sussiste.	134
NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Destinatario irreperibile – Notifica ex art. 140 c.p.c. – Affissione dell'avviso di deposito al portone dell'edificio – Legittimità – Condizioni.	135
NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Notifica al contribuente a mezzo busta raccomandata – Presunzione di conoscenza ex art. 1335 c.c. – Configurabilità – Mancata conoscenza dell'atto per fatto non imputabile – Onere probatorio relativo – A carico del contribuente.	135
NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI – Irreperibilità del destinatario – Affissione all'albo comunale dell'atto notificato – Mancata prova di consegna della raccomandata indicante l'affissione – Irrilevanza.	136
NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI GIUDIZIARI – Notifica a mezzo agenzia di recapito – Inesistenza – Sussiste.	136
 Processo tributario	
PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Cartella di pagamento – Titolo esecutivo estero – Giurisdizione italiana – Limiti.	137
PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Diniego di autotutela – Giurisdizione tributaria – Sussiste.	137
PROCESSO TRIBUTARIO – Diniego di autotutela – Impugnabilità – Sindacato del giudice – Limitato alla legittimità del rifiuto.	137
PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Canone per l'installazione di impianti pubblicitari – Giurisdizione tributaria – Sussiste.	138
PROCESSO TRIBUTARIO – Giurisdizione – Art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Controversia riguardante il contributo unificato – Giurisdizione tributaria – Sussiste.	138
PROCESSO TRIBUTARIO – Corrispondenza fra il chiesto e il pronunciato – Condizioni.	138

	Pag.
PROCESSO TRIBUTARIO – Poteri del giudice – Diniego di rimborso – Verifica delle somme dovute – Sussistenza – Eccezione di parte – Necessità – Non sussiste.	139
PROCESSO TRIBUTARIO – Poteri del giudice – Natura del giudizio tributario – Annullamento-merito – Motivata rideterminazione della pretesa tributaria.	139
PROCESSO TRIBUTARIO – Poteri del giudice – Commutazione ad opera del giudice tributario delle sanzioni irrogate dall’ufficio con altre di natura previdenziale – Illegittimità.	139
PROCESSO TRIBUTARIO – Poteri istruttori – Mancato assolvimento dell’onere probatorio delle parti – Sostituzione del giudice – Esclusione.	140
PROCESSO TRIBUTARIO – Prove – Consulenza di parte – Valore di mero indizio.	140
PROCESSO TRIBUTARIO – Prova – Dichiarazioni di terzi rese in sede extraprocessuale – Dichiarazioni sostitutive – Valore indiziario – Differenza con la prova testimoniale.	140
PROCESSO TRIBUTARIO – Prova – Mezzi di prova raccolti in altri giudizi – Utilizzabilità. <i>Nota dell’avv. Massimiliano Madio</i>	141
PROCESSO TRIBUTARIO – Prove – Sentenza penale irrevocabile – Valore di giudicato – Esclusione – Valore di prova – Autonoma valutazione da parte giudice tributario – Sussistenza.	143
PROCESSO TRIBUTARIO – Eccezione di cosa giudicata – Art. 2909 c.c. – Sentenza relativa a soggetti diversi dalle parti del processo – Infondatezza della eccezione.	143
PROCESSO TRIBUTARIO – Sanzioni irrogate unitamente al tributo – Omessa formulazione di contestazioni in merito alle sanzioni – Definitività delle sanzioni – Non sussiste.	143
PROCESSO TRIBUTARIO – Principio di non contestazione – Applicabilità.	144
PROCESSO TRIBUTARIO – Giudicato – Tributi periodici – Efficacia per più periodi – Presupposti – Incidenza sugli elementi costitutivi. <i>Nota dell’avv. Luigi Iacobellis</i>	144
PROCESSO TRIBUTARIO – Declaratoria di cessazione della materia del contendere – Valenza di giudicato – Esclusione.	150
PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Attribuzione della rendita catastale a un manufatto – Litisconsorzio necessario tra il proprietario del suolo e il proprietario del manufatto – Non sussiste.	150
PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Società estinta – Socio ed amministratore responsabili dei debiti – Legittimazione processuale – Sussiste.	150
PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Trasferimento del diritto di riscossione – Natura – Successione particolare nel diritto controverso – Sussiste.	151

<i>Indice analitico</i>	307
PROCESSO TRIBUTARIO – Parti – Ufficio finanziario territorialmente incompetente – Inammissibilità del ricorso – Non sussiste.	Pag. 151
PROCESSO TRIBUTARIO – Difesa tecnica – Assenza del difensore di una delle parti in udienza – Pregiudizio del diritto di difesa – Insussistenza.	151
PROCESSO TRIBUTARIO – Spese – Compensazione – Motivazione – Necessità.	152
PROCESSO TRIBUTARIO – Spese del giudizio – Art. 15 del d.lgs. 546 del 1992 ed art. 92 del c.p.c. – Cessazione della materia del contendere – Principio della soccombenza virtuale – Applicabilità – Errore formale contenuto nell’atto impugnato – Compensazione delle spese – Arbitrarietà.	152
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Diniego di autotutela – Impugnabilità – Non sussiste.	152
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Credito risultante dalla dichiarazione – Mancato rimborso – Natura di silenzio-rifiuto – Insussistenza.	153
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Interpello disapplicativo – Diniego – Impugnabilità – Non sussiste. <i>Nota dei dott.ri Marcello Chiorazzi e Francesco Abbaticchio</i>	153
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Impugnabilità – Sussiste.	158
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Rimborso parziale di ritenute – Natura di diniego – Sussiste.	158
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Invito al pagamento del contributo unificato – Art. 248 del t.u. n. 115 del 2002 – Impugnabilità dell’atto – Sussistenza.	158
PROCESSO TRIBUTARIO – Atti impugnabili – Invito al pagamento del contributo unificato – Impugnabilità – Sussiste. <i>Nota del prof. Guglielmo Fransoni</i>	159
PROCESSO TRIBUTARIO – Notificazione di atti – Riserva in favore di Poste Italiane s.p.a. – Sussistenza – Effetti – Notificazione a mezzo di posta raccomandata ad opera di un corriere privato – Data della notificazione – Riferimento alla (sola) data di ricezione da parte dell’Agenzia – Legittimità.	164
PROCESSO TRIBUTARIO – Omessa indicazione delle modalità di proposizione del ricorso giurisdizionale – Nullità dell’atto – Non sussiste – Conseguenza – Rimessione in termini da parte del contribuente.	164
PROCESSO TRIBUTARIO – Proposizione del ricorso – Termini – Decorrenza dalla notificazione dell’atto impugnato – Necessità – Conoscenza dell’atto acquisita aliunde dal destinatario – Irrilevanza.	165

	Pag.
PROCESSO TRIBUTARIO – Tardiva costituzione di una parte – Produzione di documenti – Legittimità – Condizioni – Osservanza dei termini <i>ex art.</i> 32 del d.lgs. n. 546 del 1992 – Necessità.	165
PROCESSO TRIBUTARIO – Art. 32 d.lgs. 546 del 1992 – Memorie illustrative – Natura e funzione.	165
PROCESSO TRIBUTARIO – Istanza di rimborso – Silenzio rifiuto – Successiva validazione da parte dell'ufficio – Omessa restituzione integrale della somma – Cessazione della materia del contendere – Non sussiste.	166
PROCESSO TRIBUTARIO – Conciliazione giudiziale – Perfezionamento – Tempestivo versamento dell'importo concordato o della prima rata dello stesso – Necessità – Omissione del versamento – Conseguenze.	166
PROCESSO TRIBUTARIO – Sospensione in appello degli effetti della sentenza di primo grado – Applicabilità – Sussiste.	167
PROCESSO TRIBUTARIO – Sentenza di appello – Sospensione esecutività – Applicabilità – Sussiste.	167
PROCESSO TRIBUTARIO – Sospensione <i>ope iudicis</i> dell'esecutività delle sentenze – Inammissibilità. <i>Nota dell'avv. Luigi Riccardi</i>	168
PROCESSO TRIBUTARIO – Sentenza impugnata per cassazione – Istanza di sospensione <i>ex art.</i> 373 c.p.c. – Incompatibilità del giudice che ha pronunciato la sentenza – Insussistenza.	173
PROCESSO TRIBUTARIO – Appello – Riproposizione pedissequa dei motivi del ricorso introduttivo – Inammissibilità.	174
PROCESSO TRIBUTARIO – Appello – Domande nuove – Inammissibilità – Condizioni.	174
PROCESSO TRIBUTARIO – Eccezioni nuove inammissibili in grado di appello – Mero argomento difensivo – Distinzione.	174
PROCESSO TRIBUTARIO – Appello – Ricevuta di spedizione – Deposito in ritardo – Inammissibilità – Non sussiste.	174
PROCESSO TRIBUTARIO – Giudizio di rinvio – Vincolatività del principio di diritto – Estensione anche ai presupposti di fatto – Sussiste – Conseguenze.	175
PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione – Pendenza del termine per l'impugnazione ordinaria – Inammissibilità dell'istanza – Sussiste.	175
PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione della sentenza per errore di fatto – Condizioni.	176

<i>Indice analitico</i>	309
	Pag.
PROCESSO TRIBUTARIO – Revocazione straordinaria <i>ex art.</i> 395 comma 3 c.p.c. – Preesistenza del documento alla sentenza impugnata – Necessità – Documento rinvenuto dopo la sentenza – Requisito della decisività – Condizioni.	176
PROCESSO TRIBUTARIO – Art. 96 c.p.c. – Responsabilità processuale aggravata – Presupposti – Agente della riscossione – Applicabilità.	177
PROCESSO TRIBUTARIO – Lite temeraria – Palese illegittimità dell'accertamento – Autotutela – Omesso esercizio – Resistenza in giudizio – Responsabilità aggravata – Art. 96 c.p.c. – Sussiste – Applicabilità all'Agente della riscossione per omessa cancellazione dell'iscrizione ipotecaria – Sussiste.	177
PROCESSO TRIBUTARIO – Cessazione della materia del contendere – Soccombenza virtuale del richiedente – Sussiste.	177
PROCESSO TRIBUTARIO – Difesa personale del contribuente – Condanna alle spese di lite in suo favore – Sussistenza.	177
PROCESSO TRIBUTARIO – Giudizio di ottemperanza – Oggetto – Tutela del contribuente contro provvedimenti o determinazioni dell'Amministrazione finanziaria elusivi del giudicato – Esclusione – Nuovo giudizio di merito – Necessità.	178
 Riscossione	
RISCOSSIONE – Agente della riscossione – Esercizio del potere di autotutela – Sussistenza.	179
RISCOSSIONE – Responsabilità del socio della società liquidata – Presupposto di fatto indicato dall'art. 2495 c.c. – Onere della prova – Incombe sul creditore.	179
RISCOSSIONE – Sostituto d'imposta – Mancato versamento della ritenuta – Responsabilità solidale del sostituto – Insussistenza – Ragioni.	179
RISCOSSIONE – Ruoli straordinari – Art. 15 <i>bis</i> del d.p.r. n. 602 del 1973 – Fondato pericolo per la riscossione – Motivazione – Necessità.	180
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo posta eseguita direttamente dall'Agente della riscossione – Inesistenza – Sussiste.	180
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo del servizio postale senza il tramite dell'ufficiale giudiziario – Inesistenza – Sanatoria per raggiungimento dello scopo – Esclusione.	180
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica diretta da parte dell'Agente della riscossione – Illegittimità – Non sussiste.	181
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Sottoscrizione – Necessità – Non sussiste.	181

	Pag.
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Notifica a mezzo del servizio postale senza il tramite dell'ufficiale giudiziario – Omessa compilazione della relata – Ipotesi di inesistenza della notifica – Esclusione.	182
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Motivazione – Calcolo degli interessi – Indicazione specifica – Esclusione.	182
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Impugnabilità – Criteri – Fattispecie in tema di iva.	183
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Mancata produzione della copia della cartella – Prova del corretto espletamento della procedura esecutiva – Non sussiste.	183
RISCOSSIONE – Decesso del contribuente – Generalità degli eredi – Comunicazione ex art. 65 del d.p.r. n. 600 del 1973 – Modalità.	184
RISCOSSIONE – Decesso del contribuente – Generalità degli eredi – Omessa comunicazione ex art. 65 del d.p.r. n. 600 del 1973 – Indicazioni contenute nella dichiarazione dei redditi – Equipollenza – Non sussiste. <i>Nota degli avv.ti Nicolavito Poliseno e Maria Giovanna Del Vecchio</i>	184
RISCOSSIONE – Sgravio disposto dopo l'accoglimento in primo grado del ricorso del contribuente – Acquiescenza dell'ufficio ai motivi di opposizione del contribuente – Configurabilità – Esclusione.	189
RISCOSSIONE – Avvisi di intimazione – Notificati da Equitalia in copia fotostatica – Legittimità.	189
RISCOSSIONE – Cartella di pagamento – Prova della notifica – Produzione dell'estratto di ruolo – Insufficienza.	189
RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Natura giuridica – Atto funzionale alla esecuzione forzata – Avviso di intimazione – Necessità.	190
RISCOSSIONE – Iscrizione ipotecaria – Mancata indicazione del responsabile del procedimento – Violazione dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente – Nullità – Non sussiste – Sottoscrizione del funzionario delegato – Sufficienza.	190
RISCOSSIONE – Dichiarazione tributaria – Emendabilità – Termine.	191
RISCOSSIONE – Dichiarazione tributaria – Emendabilità nella fase contenziosa – Sussiste.	191
RISCOSSIONE – Tributi locali – Tarsu – Riscossione frazionata dei tributi a seguito di sentenza di merito – Applicabilità – Sussiste.	191
RISCOSSIONE – Credito d'imposta – Omessa indicazione delle compensazioni – Efficacia giuridica – Persistenza – Condizioni e ragioni.	192

<i>Indice analitico</i>	311
	Pag.
RISCOSSIONE – Rimborso – Credito risultante in dichiarazione – Termine per far valere il diritto al rimborso – Decorrenza – Consolidamento del credito per mancata rettifica della dichiarazione.	192
RISCOSSIONE – Rimborso – Termini – Decorrenza – Versamenti in assenza del presupposto e versamenti in eccedenza – Differenza.	192
RISCOSSIONE – Rimborso – Termine di decadenza previsto dalla norma di legge – Decorrenza dal pagamento – Deroga – Inammissibilità – Sentenza della Corte europea – Effetti – Rapporti esauriti – Inefficacia.	193
RISCOSSIONE – Rimborso – Decadenza del diritto – Sentenza della Corte di Giustizia europea – Efficacia nel tempo – Rapporto tributario esaurito – Inefficacia.	193
RISCOSSIONE – Rimborso – Corte di Giustizia dell’Unione europea – Declaratoria di non conformità di un tributo – Termine per la proposizione dell’istanza di rimborso – Decorrenza.	194
RISCOSSIONE – Rimborso – Richiesta giudiziale ante 2006 – Interessi anatocistici – Applicabilità.	194
RISCOSSIONE – Rimborso – Interessi anatocistici – Domanda giudiziale successiva alla erogazione degli interessi principali – Non debenza.	194
CONDONO – Art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011 – Condizioni. <i>Nota del prof. Giuseppe Ingraò</i>	195
CONDONO – Operazioni inesistenti – Riporto del credito iva per effetto del condono – Esclusione.	198
CONDONO – Art. 12 legge n. 289 del 2002 – Versamento seconda rata – Proroga – Obiettiva incertezza – Ritardato versamento – Errore scusabile – Sussistenza.	198
 Disposizioni tributarie di carattere generale	
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Diritto comunitario – Incompatibilità della norma interna.	199
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Sentenza Corte di Giustizia europea – Efficacia sui rapporti tributari.	199
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Accertata incompatibilità di una norma con il diritto comunitario – Obbligo di disapplicazione da parte del giudice nazionale – Effettiva rimozione da parte del legislatore – Necessità – Esclusione.	199
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Atti di ingiunzione – Certezza sulla provenienza dell’atto – Sottoscrizione – Necessità – Esclusione.	200

	Pag.
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Compensazione – Applicabilità nei soli casi previsti dalla legge. <i>Nota dell'avv. Luca Lubelli</i>	200
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Agevolazioni tributarie – Credito d'imposta – Investimenti produttivi – Individuazione temporale – Fattispecie.	204
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Dichiarazione d'imposta – Natura giuridica – Dichiarazione di scienza – Rettificabilità – Termine.	205
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Scritture contabili – Onere di conservazione – Oltre il termine decennale – Legittimità – Disposizioni contrarie contenute nello Statuto dei diritti del contribuente – Irrilevanza.	205
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997 – Cause di non punibilità – Crisi economica e impossibilità di riscossione dei crediti – Causa di forza maggiore – Sussiste.	205
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Applicazione – Retroattività della norma più favorevole al contribuente – Sussistenza – Condizioni.	206
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni – Versamento ritardato di un giorno – Riduzione delle sanzioni – Decadenza dal beneficio – Esclusione.	206
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Misure cautelari – Sequestro conservativo <i>ex art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997</i> – Ambito applicativo – Limitazione ai crediti da sanzioni – Esclusione – Estensione ai debiti d'imposta – Fondamento.	206
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni amministrative – Omesso versamento di imposte dirette ed iva – Grave crisi aziendale del contribuente – Perdita dell'unico cliente – Conseguente impossibilità ad adempiere per mancanza di liquidità – Causa di forza maggiore – Non sussiste.	207
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Sanzioni tributarie – Misure cautelari – Presupposti – <i>Fumus</i> – Richiamo degli elementi posti a base dell'accertamento – Insufficienza – <i>Periculum</i> – Elementi obiettivamente sintomatici del pericolo – Necessità. <i>Nota della dott.ssa Marta Basile</i>	207
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Solidarietà tributaria – Giudicato nei confronti di uno dei condebitori – Preclusione per gli altri – Insussistenza – Condizioni.	211
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Irretroattività della legge tributaria – Estensione del principio alle circolari ministeriali – Conseguente illegittimità di revoca delle agevolazioni concesse.	212

<i>Indice analitico</i>	313
	Pag.
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Tutela dell'affidamento del contribuente – Natura di principio di rango costituzionale – Sussiste.	212
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Tutela dell'affidamento e della buona fede – Presupposti – Apparente legittimità e coerenza dell'attività amministrativa – Invito all'adesione da parte del concessionario della riscossione – Sottoscrizione da parte del contribuente – Buona fede – Sussiste.	212
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 – Assenza di una verifica e di un processo verbale di constatazione – Termine dilatorio per l'emissione dell'avviso di accertamento – Inapplicabilità.	213
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Art. 12 legge n. 212 del 2000 – Termine di permanenza dei verificatori presso la sede aziendale – Superamento – Nullità del conseguente avviso di accertamento – Non sussiste.	213
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Termini per la verifica – Superamento – Nullità degli atti consequenziali – Insussistenza.	214
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Statuto dei diritti del contribuente – Verifica fiscale – Conclusione delle operazioni – Termine – Perentorietà – Non sussiste.	214
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE – Rimborso – Istanza presentata con un modello diverso da quello legale – Validità – Condizioni – Conseguenze.	214

AUTORI DELLE NOTE

	Pag.
ANGELOSANTE ALBANESE, direttore dell'area finanza e controlli della Regione Puglia: <i>“Fiscaltà regionale ed autonomia finanziaria degli enti territoriali”</i> .	275
COSIMO ANGARANO, avvocato tributarista, dottore di ricerca in diritto tributario nell'Università degli Studi di Messina: <i>“Inammissibilità di sanatoria dei vizi di motivazione dell'atto impositivo nel corso di giudizio”</i> .	131
ANGELO APRUZZI, dottore commercialista, cultore di diritto tributario nell'Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”: <i>“La presunzione di attribuzione ai soci degli utili extrabilancio di società di capitali a ristretta base azionaria”</i> .	113
MARTA BASILE, dirigente del Servizio finanze della Regione Puglia: <i>“La valenza dell'atto di accertamento ai fini dell'accoglimento della istanza di iscrizione di ipoteca e sequestro conservativo”</i> .	208
LUIGI CARBONE, avvocato tributarista: <i>“Abuso e neutralità: il caso del contratto di sale & sale back”</i> .	53
PAOLO CENTORE, avvocato tributarista, prof. a contratto nell'Università di Parma: <i>“Il bilanciamento di opposti interessi nel trattamento dei crediti iva”</i> .	39
MARCELLO CHIORAZZI, dottore in economia, e FRANCESCO ABBATICCHIO, dottore in giurisprudenza: <i>“Il diniego opposto all'istanza di interpello disapplicativo non è atto autonomamente impugnabile”</i> .	154
MARIA GIOVANNA DEL VECCHIO, avvocato: <i>“La notifica degli atti impositivi agli eredi del contribuente”</i> .	184
GIUSEPPE DURANTE, avvocato tributarista, pubblicista: <i>“Tarsu dovuta se il soggetto non indica in dichiarazione la causa di esenzione o riduzione della tassa”</i> .	88
NICOLA FORTUNATO, prof. aggregato di diritto tributario nell'Università La Sapienza di Roma: <i>“Considerazioni minime sul trattamento fiscale dei fatti conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio”</i> .	15
GUGLIELMO FRANSONI, prof. ordinario di diritto tributario nell'Università degli Studi di Foggia: <i>“Ancora in tema di atti impugnabili nel processo tributario”</i> .	159
ROBERTO FRANZÉ, ricercatore confermato di diritto tributario dell'Università della Valle d'Aosta: <i>“Qualificazione tributaria della plusvalenza immobiliare e motivi che hanno spinto il cessionario a porre in essere il negozio giuridico di compravendita del diritto reale”</i> .	22
MASSIMILIANO GIORGI, prof. aggregato di diritto tributario nell'Università La Sapienza di Roma: <i>“L'onere della prova nelle operazioni soggettivamente inesistenti”</i> .	48
MARCO GREGGI, prof. associato nell'Università di Ferrara, <i>“La prova contraria nell'accertamento redditometrico”</i> .	121
LUIGI IACOBELLIS, avvocato, dottore di ricerca in “Pubblica amministrazione dell'econo-	

<i>Autori delle note</i>	315
nia e delle finanze”, assegnista di ricerca in diritto tributario nell’Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”: <i>“Giudicato esterno e ultrattività nei tributi periodici”</i> .	Pag. 145
GIUSEPPE INGRAO, prof. associato di diritto tributario nell’Università di Messina: <i>“La cartella di pagamento tra atti impositivi e atti di riscossione”</i> .	195
ANTONIO LATTANZIO, avvocato tributarista e dottore commercialista. <i>“L’incompetenza funzionale dell’Agenzia delle entrate all’accertamento dell’iva all’importazione”</i> .	44
MARCO LIGRANI, dottore commercialista, presidente commissione “accertamento, contenzioso, mediazione e riscossione” dell’Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili di Bari, Segretario Anti Puglia: <i>“Il difficile equilibrio tra abuso del diritto e libertà d’iniziativa economica privata”</i> .	102
LUCA LUBELLI, avvocato, assegnista di ricerca in diritto tributario nell’Università di Bari “Aldo Moro”: <i>“La compensazione nel diritto tributario e l’applicabilità dell’art. 8 comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente in assenza dei decreti di attuazione previsti dal comma 8”</i> .	201
MASSIMILIANO MADIO, avvocato, cultore di diritto tributario nell’Università “Aldo Moro” di Bari: <i>“Prove, mezzi di prova e principio dei vasi comunicanti”</i> .	141
ALESSIO MÀTTERA, avvocato tributarista: <i>“Ecotassa e responsabilità oggettiva”</i> .	96
MARIA PIA NASTRI, ricercatore confermato di diritto tributario nell’Università Suor Orsola Benincasa di Napoli: <i>“Requisiti per fruire dei benefici ex art. 33, c. 3, l.n. 388 del 2000”</i> .	65
IOLANDA PANSARDI, avvocato tributarista: <i>“Il contributo unificato nel ricorso tributario cumulativo”</i> .	72
NICOLAVITO POLISENO, avvocato: <i>“La notifica degli atti impositivi agli eredi del contribuente”</i> .	184
PAOLO PURI, prof. associato di diritto tributario nell’Università del Sannio: <i>“Problematiche presenti (e future) sulla applicabilità della tassa di concessioni governative sui telefonini”</i> .	78
LUIGI QUERCIA, avvocato tributarista: <i>“Sulla soggettività tributaria delle società in house”</i> .	28
LUIGI RICCARDI, avvocato tributarista: <i>“Sospensione cautelare ed esecutiva delle sentenze nel “sistema” tributario: un problema aperto”</i> .	169
PAOLA RIZZELLI, avvocato tributarista: <i>“Campeggi equiparati alle civili abitazioni”</i> .	92
FRANCESCO SOLOFRIZZO, dirigente dell’ufficio tributi propri della Regione Puglia, <i>“Ecotassa e responsabilità oggettiva”</i> .	96
THOMAS TASSANI, prof. associato di diritto tributario nell’Università degli Studi di Urbino “Carlo Bo”: <i>“Criteri omi e determinazione del valore degli immobili ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale”</i> .	60
MAURIZIO VILLANI, avvocato tributarista: <i>“Il contributo unificato nel ricorso tributario cumulativo”</i> e <i>“Campeggi equiparati alle civili abitazioni”</i> .	72, 92

CURATORE

ALESSIO MATTERA, avvocato, funzionario del Servizio finanze della Regione Puglia, cultore di diritto tributario presso l'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro", coordinatore della redazione del Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia.

AUTORE DELLE NOTE REDAZIONALI

	Pag.
DOTT. WALTER CELENTANO, Consigliere della Corte di Cassazione	13, 26, 167, 173, 182

CONTRIBUTI DOTTRINALI

PROF. ANDREA AMATUCCI, <i>"Da San Tommaso d'Aquino all'analisi economica del diritto tributario"</i> .	220
PROF. FRANCESCO D'AYALA VALVA, <i>"Sotto l'albero di natale della legge di stabilità 2013 una spinta all'autotutela"</i> .	223
PROF. GIUSEPPE CORASANITI, <i>"Il regime tributario dei nuovi strumenti di finanziamento alle piccole e medie imprese"</i> .	252
PROF. FRANCO GALLO, <i>"Democrazia 2.0 – La Costituzione, i cittadini e la partecipazione"</i> .	238
PROF. ANDREA PARLATO, <i>"Riflessioni su alcuni problemi attuali di diritto tributario"</i> .	215
DOTT. ENNIO ATTILIO SEPE, <i>"L'accertamento esecutivo"</i> .	265
PROF. VICTOR UCKMAR, <i>"Per un codice tributario"</i> .	218

GARANTE DEL CONTRIBUENTE

DOTT. SALVATORE PARACAMPO, <i>"Lettera aperta al Ministro Saccomanni"</i> .	285
<i>"Relazione per l'inaugurazione dell'anno giudiziario tributario 2013"</i> .	290

INDICE CRONOLOGICO

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA*

	Pag.		Pag.
Sez. I n. 50 del 29/10/2013	33	Sez. X n. 71 parte I del 28/03/2013	108
Sez. I n. 51 parte I del 29/10/2013	34	Sez. X n. 71 parte II del 28/03/2013	113
Sez. X n. 148 del 22/10/2013	44	Sez. X n. 69 del 22/03/2013	192
Sez. I n. 98 del 15/10/2013	191	Sez. X n. 63 del 15/03/2013	52
Sez. VII n. 68 del 11/10/2013	127	Sez. XXV n. 54 del 04/03/2013	199
Sez. V n. 75 del 07/10/2013	153	Sez. VIII n. 23 del 27/02/2013	95
Sez. XXII n. 177 del 01/10/2013	87	Sez. V n. 24 del 27/02/2013	152
Sez. XV n. 47 del 27/09/2013	51	Sez. XI n. 19 del 15/02/2013	139
Sez. XXIII n. 212 del 18/09/2013	180	Sez. XXV n. 8 del 12/02/2013	195
Sez. XI n. 94 del 27/08/2013	101	Sez. XI n. 1 parte I del 15/01/2013	59
Sez. I n. 81 del 19/07/2013	152	Sez. XI n. 8 del 15/01/2013	85
Sez. I n. 87 del 19/07/2013	165	Sez. XI n. 1 parte II del 15/01/2013	143
Sez. V n. 58 del 26/06/2013	130	Sez. VII n. 5 del 02/01/2013	178
Sez. VII n. 28 del 13/06/2013	38	Sez. I n. 200 del 17/12/2012	34
Sez. VII n. 30 del 13/06/2013	190	Sez. XXVII n. 242 del 03/12/2012	51
Sez. X n. 100 del 11/06/2013	94	Sez. XXVII n. 246 del 03/12/2012	70
Sez. VIII n. 57 del 11/06/2013	212	Sez. XXII n. 156 del 03/12/2012	135
Sez. I n. 67 del 03/06/2013	52	Sez. XXII n. 162 del 03/12/2012	174
Sez. V n. 8 del 20/05/2013	168	Sez. V n. 88 del 27/11/2012	21
Sez. X n. 92 parte I del 16/05/2013	13	Sez. XXIV n. 297 del 20/11/2012	176
Sez. VII n. 24 del 16/05/2013	35	Sez. IX n. 102 del 14/11/2012	25
Sez. VII n. 23 del 16/05/2013	37	Sez. IX n. 103 del 14/11/2012	190
Sez. VII n. 22 del 16/05/2013	69	Sez. XIV n. 125 parte II del 13/11/2012	14
Sez. X n. 92 parte II del 16/05/2013	107	Sez. V n. 81 del 13/11/2012	15
Sez. X n. 92 parte III del 16/05/2013	111	Sez. V n. 83 del 13/11/2012	95
Sez. X n. 91 del 16/05/2013	120	Sez. XIV n. 125 parte I del 13/11/2012	130
Sez. X n. 77 del 14/05/2013	48	Sez. XIV n. 125 parte III del 13/11/2012	143
Sez. XI n. 58 del 10/05/2013	110	Sez. XXIV n. 291 parte I del 07/11/2012	138
Sez. XXIII n. 118 del 09/05/2013	11	Sez. XXIV n. 291 parte II del 07/11/2012	214
Sez. I n. 53 del 30/04/2013	134	Sez. XXII n. 137 del 30/10/2012	109
Sez. I n. 51 parte II del 29/04/2013	166	Sez. VI n. 72 del 24/10/2012	150
Sez. III n. 31 del 22/04/2013	32	Sez. XI n. 40 del 24/10/2012	167
Sez. XXII n. 77 parte II del 22/04/2013	135	Sez. V n. 65 del 22/10/2012	205
Sez. XXII n. 77 parte I del 22/04/2013	152	Sez. XXII n. 136 del 19/10/2012	136
Sez. XXV n. 109 del 12/04/2013	136	Sez. XXII n. 134 del 12/10/2012	151
Sez. XXV n. 111 del 12/04/2013	175	Sez. XXII n. 127 del 08/10/2012	175
Sez. XI n. 43 del 05/04/2013	151	Sez. XXVII n. 201 del 08/10/2012	206
Sez. X n. 73 del 28/03/2013	12	Sez. IX n. 89 del 03/10/2012	65

* Le decisioni sono indicate con la data del deposito.

	Pag.		Pag.
Sez. IX n. 91 del 03/10/2012	140	Sez. XXVII n. 113 del 04/06/2012	137
Sez. XXV n. 22 del 25/09/2012	167	Sez. III n. 30 parte I del 04/06/2012	139
Sez. XXV n. 141 del 25/09/2012	174	Sez. III n. 30 parte II del 04/06/2012	194
Sez. I n. 167 del 24/09/2012	85	Sez. XXV n. 106 del 31/05/2012	110
Sez. XXIV n. 224 del 24/09/2012	143	Sez. XXII n. 62 del 28/05/2012	86
Sez. XXIV n. 192 del 19/09/2012	174	Sez. XXVII n. 108 del 28/05/2012	193
Sez. XXIV n. 188 del 18/09/2012	31	Sez. XXII n. 60 del 25/05/2012	174
Sez. XXIV n. 180 del 18/09/2012	144	Sez. IX n. 63 parte I del 24/05/2012	37
Sez. XXIV n. 177 del 18/09/2012	212	Sez. IX n. 60 del 24/05/2012	111
Sez. VIII n. 74 del 14/09/2012	165	Sez. IX n. 63 parte II del 24/05/2012	129
Sez. XXIII n. 175 del 14/09/2012	205	Sez. XXIII n. 125 del 23/05/2012	164
Sez. I n. 162 del 11/09/2012	192	Sez. XXV n. 93 parte I del 18/05/2012	47
Sez. XXIII n. 162 del 05/09/2012	207	Sez. XXV n. 93 parte II del 18/05/2012	183
Sez. XXVII n. 166 del 03/09/2012	137	Sez. XXVII n. 97 del 14/05/2012	194
Sez. XXVII n. 141 del 31/08/2012	86	Sez. XXII n. 52 del 11/05/2012	192
Sez. XXIII n. 156 del 26/07/2012	139	Sez. IX n. 53 del 07/05/2012	39
Sez. VIII n. 69 del 19/07/2012	12	Sez. I n. 107 del 07/05/2012	176
Sez. VIII n. 67 del 19/07/2012	59	Sez. XXVII n. 88 parte I del 30/04/2012	120
Sez. VIII n. 68 del 19/07/2012	189	Sez. XXVII n. 88 parte II del 30/04/2012	140
Sez. VIII n. 61 del 13/07/2012	166	Sez. XXV n. 67 del 17/04/2012	64
Sez. XXIII n. 146 del 13/07/2012	204	Sez. XXVII n. 50 del 16/03/2012	70
Sez. IX n. 85 del 02/07/2012	12	Sez. XXVII n. 42 del 05/03/2012	86
Sez. V n. 54 del 02/07/2012	101	Sez. VIII n. 19 del 28/02/2012	198
Sez. VIII n. 56 del 29/06/2012	206	Sez. XXVIII n. 24 del 15/02/2012	211
Sez. XXVI n. 112 del 11/06/2012	179	Sez. I n. 25 del 06/02/2012	33
Sez. XXVI n. 115 del 11/06/2012	193	Sez. XXIX n. 9 parte I del 26/01/2012	85
Sez. VIII n. 48 del 06/06/2012	179	Sez. XXVII n. 1 del 10/01/2012	173
Sez. XXII n. 72 del 04/06/2012	91		

COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI*

BARI	pag.	Sez. VII n. 1 del 22/01/2013	14
		Sez. I n. 7 parte I del 17/01/2013	71
Sez. IV n. 259 del 27/11/2013	68	Sez. I n. 7 parte II del 17/01/2013	159
Sez. X n. 161 parte I del 17/10/2013	128	Sez. I n. 7 parte III del 17/01/2013	164
Sez. X n. 161 parte II del 17/10/2013	212	Sez. X n. 232 del 14/12/2012	77
Sez. VIII n. 182 del 16/10/2013	72	Sez. IV n. 321 del 12/12/2012	35
Sez. XVII n. 95 del 30/09/2013	106	Sez. IV n. 323 del 12/12/2012	112
Sez. IV n. 169 del 09/09/2013	76	Sez. VII n. 159 del 29/10/2012	33
Sez. XII n. 135 del 15/07/2013	27	Sez. IV n. 181 del 18/07/2012	206
Sez. XI n. 158 del 24/06/2013	184	Sez. XVII n. 110 del 28/06/2012	117
Sez. IV n. 93 del 12/06/2013	15	Sez. X n. 95 del 09/05/2012	153
Sez. IX n. 42 del 20/05/2013	95	Sez. IX n. 34 del 05/03/2012	191
Sez. I n. 146 del 10/05/2013	120	Sez. XX n. 4 del 11/01/2012	26
Sez. VI n. 38 del 09/05/2013	144		
Sez. I n. 129 parte II del 22/04/2013	36	BRINDISI	pag.
Sez. I n. 129 parte I del 22/04/2013	43	Sez. II n. 355 parte II del 08/10/2013	112
Sez. XV n. 80 del 19/04/2013	184	Sez. II n. 355 parte I del 08/10/2013	128
Sez. IV n. 55 del 17/04/2013	32	Sez. IV n. 216 parte I del 22/08/2013	165
Sez. I n. 103 del 10/04/2013	182	Sez. IV n. 216 parte II del 22/08/2013	177
Sez. IX n. 27 parte I del 05/04/2013	158	Sez. IV n. 216 parte III del 22/08/2013	179
Sez. IX n. 27 parte II del 05/04/2013	183	Sez. III n. 122 del 05/06/2013	108
Sez. I n. 84 del 22/03/2013	180	Sez. III n. 71 del 13/03/2013	118
Sez. IV n. 13 del 27/02/2013	189	Sez. II n. 106 del 07/03/2013	109
Sez. IX n. 14 del 20/02/2013	177	Sez. III n. 57 del 06/03/2013	32
Sez. XXII n. 23 parte I del 19/02/2013	14	Sez. III n. 56 parte I del 06/03/2013	78
Sez. XXII n. 23 parte II del 19/02/2013	129	Sez. III n. 55 del 06/03/2013	119
Sez. XXII n. 23 parte III del 19/02/2013	150	Sez. III n. 56 parte II del 06/03/2013	200
Sez. XXII n. 23 parte IV del 19/02/2013	214	Sez. III n. 47 del 27/02/2013	38
Sez. XVII n. 22 del 18/02/2013	118	Sez. III n. 33 del 20/02/2013	109
Sez. IV n. 9 parte II del 14/02/2013	70	Sez. II n. 64 del 12/02/2013	64
Sez. IV n. 9 parte I del 14/02/2013	150	Sez. III n. 19 del 23/01/2013	151
Sez. XXII n. 16 del 07/02/2013	37	Sez. I n. 6 del 21/01/2013	129
Sez. VIII n. 14 del 31/01/2013	36	Sez. II n. 286 del 26/11/2012	11
Sez. XI n. 21 del 28/01/2013	35	Sez. II n. 165 del 19/09/2012	31
Sez. XXII n. 5 parte I del 28/01/2013	141	Sez. II n. 105 del 08/06/2012	64
Sez. XXII n. 5 parte II del 28/01/2013	213		

* Le decisioni sono indicate con la data del deposito.

FOGGIA	pag.	LECCE	pag.
Sez. VI n. 62 del 07/03/2013	93	Sez. II n. 329 del 08/10/2013	92
Sez. VI n. 61 parte II del 04/03/2013	94	Sez. IV n. 536 parte I del 24/06/2013	131
Sez. VI n. 61 parte I del 04/03/2013	138	Sez. IV n. 536 parte II del 24/06/2013	133
Sez. VI n. 55 del 25/02/2013	112	Sez. II n. 217 del 11/06/2013	110
Sez. VI n. 141 del 21/11/2012	87	Sez. I n. 254 del 04/06/2013	130
Sez. IV n. 381 parte II del 07/11/2012	194	Sez. I n. 260 del 04/06/2013	214
Sez. IV n. 381 parte I del 07/11/2012	199	Sez. II n. 177 parte I del 07/05/2013	91
Sez. III n. 184 parte I del 31/10/2012	71	Sez. II n. 177 parte II del 07/05/2013	181
Sez. III n. 184 parte II del 31/10/2012	138	Sez. III n. 202 del 03/05/2013	200
Sez. III n. 184 parte III del 31/10/2012	140	Sez. IV n. 49 parte I del 10/01/2013	102
Sez. III n. 184 parte IV del 31/10/2012	158	Sez. IV n. 49 parte II del 10/01/2013	213
Sez. VI n. 120 del 16/10/2012	191	Sez. II n. 462 del 18/12/2012	106
Sez. VI n. 112 parte II del 11/10/2012	158	Sez. II n. 403 del 23/11/2012	116
Sez. VI n. 66 del 21/06/2012	69	Sez. II n. 333 del 09/10/2012	207
Sez. IV n. 191 del 23/05/2012	181	Sez. IV n. 355 del 25/06/2012	198
		TARANTO	pag.
		Sez. I n. 432 parte I del 19/06/2013	60
		Sez. I n. 432 parte II del 19/06/2013	117
		Sez. III n. 306 del 22/04/2013	76
		Sez. I n. 493 del 06/08/2012	205



In copertina:

Robert de Vagondy,

Parte settentrionale del Regno di Napoli, 1748,

incisione su rame (rielaborazione colorimetrica)

(tratta dal volume *Bari nelle antiche stampe,*

a cura di

Livia Semerari, Gaetano Vignola e Franco Intronà,

Mario Adda editore, Bari, 2006)

ISBN 978-88-7949-629-2



9 788879 496292