



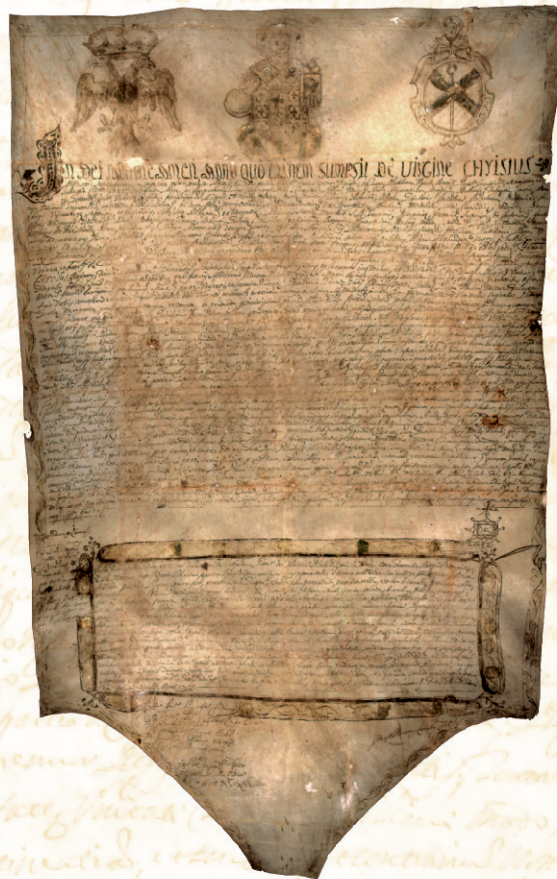
COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
della PUGLIA

MASSIMARIO

delle

COMMISSIONI TRIBUTARIE

della PUGLIA



1
2008

LEVANTE EDITORI - BARI



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
della PUGLIA

MASSIMARIO
delle
COMMISSIONI TRIBUTARIE
della **PUGLIA**

N. 1 - 2008

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA

*presidente dott. Salvatore Paracampo
direttore reggente dott. Claudio Verardo*

UFFICIO DEL MASSIMARIO

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

redazione *avv. Michele Antonucci
dott.ssa Mariella Di Gennaro
avv. Alessio Màttera*
autore delle note redazionali *dott. Walter Celentano*

autori delle note e dei contributi dottrinali
prof. F. Aiello, dott.ssa M. Basile, avv. L. Carbone, avv. F. Ciani, dott. M. Cicala, avv. G. Ciminiello, prof. avv. G. M. Cipolla, prof. avv. G. Corasaniti, avv. A. Damascelli, avv. G. Damascelli, prof. avv. F. d'Ayala Valva, dott. Flavio Falconieri, avv. S. Fumarella, dott. A. Lattanzio, dott. M. Ligrani, dott.ssa E. Lombardi, avv. L. Lubelli, avv. L. Quercia, prof. avv. G. Selicato, prof. avv. A. Uricchio, avv. M. Villani.

Norma istitutiva

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

articolo 40 *Ufficio del Massimario*

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



Nulla dies sine linea

Plinio il Vecchio



IMPOSTE SUI REDDITI

IRPEF - Ricavi di impresa - Corrispettivi della cessione di immobili - Anticipazioni corrisposte dagli acquirenti prima della stipulazione dell'atto di trasferimento - Regime applicabile.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Ferrigni – Relatore: Augenti). Sent. n. 39 del 31 agosto 2007.

Dal disposto dell'art. 75 del D.P.R. n. 917 del 1986 consegue che ai fini delle imposte sul reddito le somme che l'impresa percepisce per la cessione di immobili in epoca antecedente alla stipulazione dell'atto di trasferimento, costituiscono "ricavi sospesi" che non concorrono a formare il monte dei ricavi dell'esercizio; soltanto dopo la suddetta stipulazione le stesse anticipazioni corrisposte dagli acquirenti concorreranno, unitamente alla somma costituente il saldo, a formare il corrispettivo della cessione dell'immobile conseguito nell'esercizio di competenza.

Nota del prof. Fabio Aiello

Volume di ricavi e volume d'affari: due lati (non sempre) della stessa medaglia

Con la sentenza annotata la Commissione Tributaria Regionale della Puglia ha affrontato il problema della corretta imputazione dei corrispettivi derivanti dalla cessione di immobili in presenza di acconti versati dai promissari acquirenti ed è giunta ad una conclusione supportata anche da nozioni di carattere contabile.

Il problema nasce dalla differente impostazione che il legislatore tributario ha seguito nel disciplinare il diverso trattamento da riservare, ai fini Iva e ai fini delle Imposte sui redditi, agli acconti in questione.

Il principio contenuto nell'art. 109 del TUIR (art. 75 nella formulazione vigente negli anni 1994 e 1995, momento di riferimento dell'accertamento di cui alla sentenza) è quello secondo il quale, per i beni immobili, i corrispettivi delle relative cessioni si considerano conseguiti alla data della stipula del contratto traslativo della proprietà o costitutivo o traslativo di un diritto reale limitato.

Per questa tipologia di beni, la stipula deve necessariamente assumere la forma scritta, essendo questa obbligatoriamente richiesta ai sensi dell'articolo 1350 del Codice Civile. Il momento impositivo ai fini reddituali, così, non sorge all'atto della stipula di quello che viene comunemente definito *compromesso* o del preliminare di vendita, in quanto questi hanno generalmente solo carattere obbligatorio, ma all'atto della sottoscrizione del contratto di vendita che produce effetti reali tra le parti, a nulla rilevando il momento della trascrizione dell'atto, giacché questa ha mera efficacia dichiarativa per l'opponibilità a terzi. *Ergo*, il ricavo da assoggettare a tassazione maturerà nel periodo d'imposta in cui è stato stipulato l'atto.¹

Accade, però, di sovente, che l'imprenditore-costruttore si faccia finanziare dai promissari acquirenti, evitando così il massiccio ricorso al credito bancario, mediante la corresponsione di acconti sul prezzo finale.

In tale evenienza, pur se l'art. 6 del decreto istitutivo dell'IVA, al pari delle previsioni del TUIR, stabilisce come principio generale che per i beni immobili l'imponibilità si verifica al momento della stipula dell'atto, viene prevista una deroga a tale principio. Il comma 4 dell'art. 6 del DPR n. 633/72 stabilisce, infatti, che il versamento degli acconti costituisce effettuazione dell'operazione limitatamente alle somme corrisposte. Tale momento è importante perché, con riferimento ad esso, l'IVA diventa esigibile: si stabilisce l'aliquota da applicare, si verifica la sussistenza dei requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali, inizia la decorrenza dei termini per la fatturazione, la registrazione, la liquidazione, la detrazione e il versamento del tributo.

Il diverso trattamento tributario ai fini IVA e reddituali testè descritto genera, così, un disallineamento tra volume di affari e volume di ricavi che sovente raggiunge livelli notevoli.

¹ Viene osservato da autorevole dottrina (M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo II, p. 1713, Milano, 2006) che la stipula dell'atto "non deve necessariamente essere effettuata con atto pubblico, essendo sufficiente una semplice scrittura privata non autenticata da alcun pubblico ufficiale purché idonea a trasferire la proprietà. Infatti, l'art. 1350 del cod. civ. richiede ab sustantiam solo la forma scritta per i contratti che trasferiscono la proprietà di beni immobili. L'atto pubblico (o la scrittura privata autenticata) rappresenta invece esclusivamente uno speciale mezzo di prova che il privato ha la facoltà di utilizzare ai fini della validità della stipula e testimonia, fino a querela di falso, quanto il notaio attesta di essere stato detto e fatto tra le parti alla sua presenza ex art. 2700 del cod. civ.; tali atti sono necessari per formare il titolo per la trascrizione del contratto nei registri immobiliari, ai sensi dell'art. 2657 del cod. civ. Pertanto, per accertare se una scrittura privata è idonea a trasferire la proprietà o è soltanto un preliminare occorre indagare sull'effettiva volontà dei contraenti, al fine di accertare se essa sia stata rivolta direttamente al trasferimento della proprietà ovvero a dar vita a un rapporto obbligatorio che li impegna ad una ulteriore manifestazione di volontà che operi l'effetto traslativo".

Se il costruttore percepisce acconti sul prezzo in una determinata annualità, acconti che dovessero essere pari o quasi al prezzo finale, verrà generato un elevato volume d'affari ai fini IVA poiché, per quanto innanzi detto, tutte le somme ricevute in pagamento dovranno essere fatturate. Quando, poi, nei periodi d'imposta successivi, l'impresa dovesse procedere alla stipula degli atti pubblici di vendita degli immobili per i quali ha percepito tali acconti, essa si troverà con elevato volume di ricavi – maturati ai sensi dell'art. 109 del TUIR – ma con un limitato volume d'affari, poiché la fatturazione sarà avvenuta in un momento precedente, a quello in cui sono stati percepiti gli acconti.

Tutto ciò viene spiegato, anche contabilmente, dalla Commissione giudicante allorquando specifica che le somme percepite a titolo di acconto devono essere contabilizzate in un conto finanziario “*anticipi da clienti*”, collocato fra le passività dello stato patrimoniale, non interferendo, così, con il conto economico.² Solo al momento della stipula dell'atto, nel momento in cui maturerà e verrà contabilizzato il ricavo ai fini reddituali, il conto “*anticipi da clienti*” sarà chiuso in contropartita del credito acceso, a seguito della vendita dell'immobile, nei confronti del cliente.³

La posizione difensiva dell'appellante non appare decisiva in virtù dalle sue stesse affermazioni, riportate nel virgolettato della decisione che deve pertanto intendersi come testuale, allorquando sostiene che gli anticipi dei clienti per le cessioni degli appartamenti “*risultano essere stati registrati in anticipo rispetto alla data degli incassi; il che è avvenuto per ragioni del tutto contabili nel senso che a fronte di spese effettivamente sopportate negli anni 1991-1992-1993, si doveva pur compensare tali uscite con i ricavi conseguiti*”

² La scrittura contabile, ipotizzando un acconto di 900 – Iva relativa 90 – a fronte di un prezzo complessivo di 1000, sarà:

Banca c/c	a	Diversi			990
	a	Anticipi da clienti		900	
	a	Iva a debito		90	
<i>Acconto su vendita immobile..... Fatt. acconto n.</i>					

³ Le scritture contabili, considerato che al momento della stipula dell'atto il cliente provvederà a versare la somma residua di 110 – corrispettivo 100 ed IVA 10 – saranno:

Diversi	a	Diversi			1.010
Anticipi da clienti			900		
Banca c/c			110		
	a	Ricavi		1.000	
	a	Iva a debito		10	
<i>Venduto immobile - fattura saldo n.</i>					

ti". È del tutto evidente, invece, che le spese (*rectius*: i costi) sostenute negli anni indicati e relative alla costruzione degli immobili, non dovevano, né potevano, esser controbilanciate dai ricavi costituiti dagli acconti poiché, in tal modo, si viola la correlazione costi-ricavi (cosiddetto *matching*) prescritta dai principi contabili.⁴ I costi in questione dovevano essere "sospesi" mediante l'iscrizione delle rimanenze finali che avrebbero costituito le esistenze iniziali degli anni a seguire – con la stratificazione dei costi sopportati in tali anni – sino al momento della vendita degli immobili in parola. In tale momento, invero, si sarebbe verificato il descritto *matching* mediante la contrapposizione tra ricavo dalla vendita dell'immobile e il valore imputabile alla rimanenza dello stesso iscritta in contabilità.

Unico appunto che si può muovere alla sentenza è quello di aver utilizzato, con riferimento alle somme percepite dalle imprese per la cessione di immobili in un periodo antecedente alla stipula dell'atto, la terminologia impropria di "ricavi sospesi" che non si addice alla fattispecie in quanto le somme percepite non costituiscono in modo assoluto, sino al momento di stipula dell'atto, ricavi in senso strettamente tecnico.⁵

IRPEF - Credito di imposta - Mancata indicazione nel quadro RU - Condizione ostativa al riconoscimento del credito - Insussistenza - Prova del credito anche in sede contenziosa - Ammissibilità - Conseguenze - Iscrizione a ruolo delle imposte compensabili con il credito - Diritto del contribuente allo sgravio delle somme corrispondenti - Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Finocchi Leccisi – Relatore: Blasi). Sent. n. 447 del 18 febbraio 2008.

Un credito di imposta (nel caso di specie derivante dalla riduzione dell'aliquota dell'accisa sul carburante per autotrazione nonché dalla riduzione degli oneri gravanti sugli esercenti l'attività di autotrasporto), che nella dichiarazione dei redditi sia stato oggetto di compensazione,

⁴ L'OIC 11 - *Postulati del bilancio di esercizio - Competenza - 1.2* - stabilisce che "I costi devono essere correlati con i ricavi. Questa correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi".

⁵ Tanto, viene attestato anche dalle sopraillustrate le scritture che rappresentano contabilmente l'operazione.

non può essere disconosciuto dall'Amministrazione finanziaria quando il contribuente ne dia prova esauriente, anche in sede di contenzioso tributario, benché il medesimo credito non sia stato esposto, ai fini della compensazione, nel quadro RU della dichiarazione.

Allorché siano state iscritte nel ruolo di riscossione le somme dovute per i debiti tributari compensati con i suddetti crediti, il contribuente ha diritto allo sgravio per le somme corrispondenti all'importo dei crediti medesimi.

IRPEF - Credito di imposta risultante dalla dichiarazione - Rimborso al contribuente - Modalità e termini.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Samarelli). Sent. n. 20, parte I, del 10 maggio 2007.

Il credito di imposta risultante dalla dichiarazione del contribuente si consolida per effetto del decorso del termine concesso all'Ufficio finanziario per la rettifica della dichiarazione ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 onde deve esserne disposto il rimborso nella corrispondente misura con le procedure indicate dall'art. 42 bis del D.P.R. n. 602/73, senza necessità che il contribuente svolga una qualsiasi attività per ottenere il rimborso medesimo.

IRPEF - Plusvalenza - Accertamento e tassazione - Valori fiscali e valori di mercato - Distinzione - Prova della plusvalenza - È a carico dell'Ufficio.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese - Relatore: Schilardi). Sent. n. 44 del 21 marzo 2007.

Non può presumersi in via generale che ogni compravendita generi una plusvalenza onde l'Amministrazione finanziaria deve dar prova dell'effettiva realizzazione di questa, superando la semplice prospettazione di una diversità tra i valori ritenuti congrui in sede di imposizione indiretta e quelli correnti nel mercato.

IRPEF - Redditi societari - Imputazione ai soci del reddito conseguito dalla società - Effettiva distribuzione dei dividendi e percezione da parte dei soci - Necessità - Presunzione di distribuzione basata sulla ristretta base azionaria - Infondatezza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Bray). Sent. n. 60 del 25 ottobre 2006.

L'operatività in concreto del principio stabilito dall'art. 42 del D.P.R. n. 597/1973, secondo il quale "I redditi delle società di capitali concorrono a formare il reddito complessivo dei soci nel periodo d'imposta in cui sono percepiti" e il conseguente accertamento di un maggior reddito a carico dei soci, presuppongono l'effettiva percezione, da parte di questi ultimi, dei dividendi distribuiti dalla società.

La "ristretta base azionaria" di una società di capitali (nel caso di specie, due soci) non può essere addotta dall'Amministrazione finanziaria né come prova presuntiva di effettiva percezione dei redditi prodotti dalla società, né come argomento per sostenere l'applicabilità anche ai soci delle società di capitali del diverso principio dell'imputazione dei redditi societari "indipendentemente dall'effettiva percezione" che l'art. 5 del D.P.R. n. 597/1973 pone per le società di persone.

Nota del dott. Flavio Falconieri

I redditi di capitale concorrono a formare il reddito complessivo per il periodo d'imposta in cui sono stati percepiti

Nella sentenza in commento i Giudici del gravame fanno riferimento ai differenti principi che regolano la percezione dei dividendi da parte dei soci delle società di capitali e delle società di persone, valorizzando tale distinzione che imporrebbe di riferire la presunzione legale contenuta nell'art. 5 del TUIR alle sole società di persone. L'accertamento reddituale nei confronti dei soci delle società di capitali dovrebbe fondarsi sulla prova della reale percezione da parte loro di dividendi o d'altre somme distribuite dalla società.

La "ristretta base azionaria" non produrrebbe, perciò, alcuna conseguenza reddituale ulteriore, non essendovi alcun riferimento legislativo a fondamento della presunzione invocata dall'Amministrazione finanziaria che ritiene di converso applicabile a tale fattispecie lo schema di cui all'art. 5 del TUIR. La mancata prova diretta, da parte dell'Ufficio, dell'effettiva percezio-

ne da parte dei soci del maggior reddito accertato alla società si tradurrebbe perciò in un'inammissibile *praesumptio de praesumpto* inficiante gli esiti dell'accertamento. Infatti, l'art. 2727 c.c. nel prevedere che “*le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato*”, limita la fonte da cui è possibile trarre la conoscenza in ordine al fatto ignoto esclusivamente al fatto noto. L'inammissibilità delle *praesumptio de praesumpto* è suggerita anche dalla giurisprudenza di legittimità che esclude la possibilità di considerare una presunzione come fatto noto da cui far derivare un'altra presunzione (Cass. civ. n. 3386/83).

Nella decisione in rassegna si osserva che la dimostrazione della ristrettezza della base societaria è condizione necessaria ma non sufficiente per l'accertamento dei maggiori redditi di capitale a carico dei soci. Infatti, ove l'Amministrazione finanziaria intendesse tassare in capo ad un socio la corrispondente quota del maggior reddito societario, su di essa graverebbe il compito di provarne l'effettiva percezione da parte dello stesso, fosse anche attraverso presunzioni che possiedano, però, i requisiti previsti dall'art. 2729 cod. civ..

La decisione in esame non è però in linea con il recente orientamento della Corte di Cassazione che ritiene al contrario applicabile, in questi casi, la presunzione basata sulla regola dell'inferenza probabilistica.

La Suprema Corte ha, infatti, statuito, che, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria ovvero a base familiare, pur non sussistendo un'espressa previsione legislativa della presunzione di distribuzione degli utili ai soci, il ragionamento induttivo non può considerarsi illogico ove si consideri la “complicità” che, secondo l'*id quod plerumque accidit* (regola dell'inferenza probabilistica) normalmente avvince un gruppo così composto. È peraltro individuato un fondamento normativo di questa presunzione nell'articolo 39, comma 1, lettera d), del Dpr 600/73, sulla cui base i Supremi giudici pervengono all'inversione dell'onere probatorio.

Sotto il profilo concettuale, affinché una presunzione tributaria sia compatibile con i principi che regolano la materia dell'accertamento, essa deve essere grave, precisa e concordante. Il requisito della gravità si riferisce al grado di convincimento che le presunzioni sono idonee a produrre; a tal fine è sufficiente che l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza. Il requisito della precisione impone invece che i fatti noti, da cui muove il ragionamento, non siano vaghi ma ben determinati nella loro realtà storica; con il requisito della concordanza, infine, si prescrive che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto. Sicché il giudice può trarre il suo libero convincimento dall'apprezzamento discrezionale degli elementi indiziari prescelti, purché dotati dei requisiti legali.

Si avverte, peraltro, il tendenziale superamento giurisprudenziale dei con-

fini della gravità, precisione, concordanza. Nonostante la chiara formula legislativa, i giudici di legittimità hanno, infatti, rilevato, in alcune loro decisioni, che la prova per presunzioni non può essere esclusa in presenza di molteplici conseguenze logiche e necessarie derivanti dai fatti noti, dovendosi tra queste privilegiare quella che con maggior probabilità debba considerarsi collegata ai fatti noti (cfr. Cass. civ., sez. I, 21 maggio 1984, n. 3109). Ancora, si è ritenuto che la presunzione non sia condizionata dall'assoluta ed esclusiva necessità causale tra il fatto noto e quello ignoto, essendo sufficiente che questo si ponga come conseguenza normalmente ed ordinariamente collegabile al primo (cfr. Cass. Civ, sez. I, 28 settembre 1994, n. 7906). Risolvendo una controversia avente ad oggetto un accertamento induttivo, la Cassazione ha altresì escluso la violazione del divieto delle presunzioni "a catena" ritenendo che "da un dato certo e provato si risale ad un dato non conosciuto, senza che ciascuno dei passaggi logici intermedi costituisca un'autonoma presunzione" (cfr. Cassazione sez. I, 1 luglio 1991, n. 7234).

Sebbene le presunzioni semplici producano effetti analoghi, in punto d'inversione dell'onere probatorio, rispetto a quelli collegati alle presunzioni legali relative (Cass. civ. n.13291/99), si osserva come tali decisioni rendano particolarmente difficoltosa per il contribuente la prova contraria.¹

¹ Per formare il proprio convincimento il giudice è autorizzato a desumere, da un fatto noto, l'esistenza di un fatto ignorato, ma solo se tra i due fatti vi sia una correlazione idonea a far apparire il secondo – alla stregua di un canone di ragionevole probabilità – come una conseguenza di quello già accertato (o in ogni modo pacifico) in giudizio. Ne consegue che, se la relazione si pone in termini di mera possibilità, il fatto ignoto non può essere ritenuto esistente, mancando la diretta dimostrazione della parte interessata.

Ampliando ulteriormente l'esame giurisprudenziale fin qui condotto, e tornando alla questione centrale di quest'approfondimento, si osserva come i Supremi giudici abbiano ritenuto valida la presunzione semplice anche quando il fatto ignoto dedotto si presenta come una conseguenza di quello noto accertato secondo i canoni di ragionevole probabilità. Sono stati così considerati legittimi gli accertamenti emessi a carico dei soci di società di capitali a ristretta base societaria, statuendo che "*in presenza di società di capitali a ristretta base azionaria, in caso di accertamento di utili non contabilizzati opera la presunzione di attribuzione pro quota ai soci degli utili stessi, salva la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti: operazione logica questa che non viola il divieto di presunzione di secondo grado, poiché il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci*" (in particolare, Cass. civ., sentenze del 16 maggio 2002, n. 7174, 11 novembre 2003, n. 16885, 11 ottobre 2007, n. 21415). Ed ancora, è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili attesa la mancanza – trattandosi di utili occulti – di una deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio, la distribuzione si presume avvenuta nello stesso periodo in cui gli utili sono stati conseguiti (Cass. civ. 11 ottobre 2007, 21415).

Nel dovuto rispetto delle motivazioni dei massimi giudici, quest'orientamento appare lesivo dei diritti del contribuente che vengono invece apprezzabilmente tenuti in considerazione nella sentenza in commento. Peraltro, dalle decisioni fin qui richiamate, non emergono indicazioni chiare in ordine al concetto di ristretta base proprietaria che rischia, perciò, di restare pericolosamente indeterminato.²

Nel caso preso in esame dal Collegio giudicante pugliese può profilarsi il rischio della lesione del diritto di difesa dei soci in violazione all'art. 7 dello Statuto del contribuente (legge 212/2000) e dell'art. 42, commi 2 e 3, del DPR 600/73. Per di più, la supposta *complicità* della compagine sociale cui l'Amm. Fin. fa riferimento, non costituisce un elemento fattuale da cui muovere ma solo una presunzione semplice che meriterebbe maggiore approfondimento.

La decisione dei Giudici d'appello si traduce, perciò, in una condivisibile forma di tutela del diritto di difesa del contribuente che si ritiene lesa dalla mancata indicazione, nella motivazione dell'atto d'accertamento, degli elementi concreti da cui si sarebbe potuta desumere la distribuzione direttamente ai soci del maggior reddito accertato in capo alla società.

La sentenza offre altresì occasione di riflettere sulla contraddittorietà di un modello che ammette, da un lato e in sede legislativa, la scelta trasparenza/opacità per le società di capitali a ristretta base societaria (novella dell'art. 116 del TUIR), dall'altro ed in fase accertativa, il disconoscimento per presunzioni dell'opacità societaria ove pure essa discenda da una precisa scelta (fiscalmente rilevante) dell'ente.

² Il ragionamento seguito dai Giudici di legittimità, nel caso d'accertamento a carico dei soci di società di capitali a ristretta base societaria, è talvolta abbastanza sbrigativo, basandosi soltanto su tale costruzione:

- accertamento in capo alla società di un maggior utile;
- base sociale formata da un ristretto numero di soci, tra i quali vi siano eventualmente anche determinati legami di affinità e/o parentela, amicizia;
- poteri di controllo dell'attività gestionale direttamente e operativamente in capo ai soci.

Assai di rado, invece, emerge dalle sentenze di cassazione la risposta a questioni centrali che ruotano attorno a dubbi elementari: quando una società di capitale debba considerarsi a "ristretta base sociale"; come debba provarsi l'interferenza dei soci nella gestione societaria; nonché qual rapporto leghi i distinti avvisi di accertamento a carico dei soci e della società emessi dall'Amministrazione finanziaria.

IRPEF - Redditi prodotti in forma associata - Accertamento - Rilevanza sui redditi dei soci - Automatismo - Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Bray).
Sent. n. 6 del 5 marzo 2007.

L'accertamento del reddito alla società è un presupposto vincolante per i successivi accertamenti individuali, emessi nei confronti dei soci per i redditi di partecipazione, che comunque sono atti autonomi.

IRPEG - Associazioni di promozione sociale - Reddito imponibile - Proventi di attività esterna - Esclusione - Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX (Presidente: Ancona – Relatore: Turnone). Sent. n. 5 del 12 febbraio 2007.

Le attività di carattere musicale, turistico, convegnistico, civile, informatico, svolte anche in favore di terzi dalle associazioni di promozione sociale non si considerano come aventi natura commerciale purché possano essere considerate aderenti ai loro fini istituzionali e miranti a scopi di solidarietà sociale; a tali condizioni i relativi proventi non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Nota del prof. avv. Antonio Uricchio***Le attività remunerate delle associazioni di promozione sociale e la formazione del reddito imponibile***

1. La sentenza che qui si commenta offre l'occasione per affrontare la delicata questione dell'assoggettamento a tassazione delle somme percepite da associazioni di promozione sociale per attività prestate in favore di terzi in aderenza ai propri fini istituzionali, e, in generale, di verificare il rapporto tra la disciplina generale degli enti non commerciali contenuta nel Testo unico¹

¹ Tra i numerosi interventi della dottrina sul tema della tassazione degli enti non commerciali, anche di tipo associativo, si segnalano senza pretese di completezza, cfr. A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni* in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 336; A. FEDELE, L. CASTALDI, V. FICARI, P. PURI, P. ROSSI, *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998; L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999; A.M. PROTO, *Enti non profit ed enti non commerciali*, in A.A.V.V., *Gli enti non profit. Aspetti tributari* (a cura di Artoni), Padova, 1996; ID., *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, 2003. Si consenta il rinvio ai miei saggi, *Gli*

e quella speciale introdotta con la legge 7 dicembre 2000, n. 383.²

Con una motivazione che si segnala per ampiezza e lucidità, i giudici della sezione staccata di Taranto della Commissione tributaria regionale per la Puglia, nel distinguere le diverse tipologie di enti che operano nel settore del non profit (enti non commerciali, Onlus di diritto,³ Onlus su opzione, Onlus parziali come enti ecclesiastici e associazioni di promozione sociale), ritengono non imponibili quali ricavi di esercizio le somme conseguite dall'associazione per le attività predette, non costituendo "esercizio di attività commerciali lo svolgimento delle attività istituzionali che mirano al perseguimento di finalità di solidarietà sociale".

Richiamando, sia pure in breve, la vicenda processuale, va ricordato che il locale ufficio dell'agenzia delle entrate aveva recuperato a tassazione le somme rivenienti dalle attività turistiche, musicali, convegnistiche, di carattere civile, informatiche svolte da un circolo arcis avente la qualifica di associazione di promozione sociale ai sensi della legge 383/2000, citata, riconoscendo il carattere commerciale di tali attività per avere l'ente associativo offerto servizi non solo a soci ma a terzi. Avverso tale atto ricorreva l'ente il quale contestava l'illegittimità e la infondatezza dello stesso per non avere l'ufficio tenuto conto della aderenza dell'attività svolta alle proprie finalità istituzionali e quindi delle disposizioni contenute nella legge speciale dettata con ri-

enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società, in *Boll. trib.*, 2004, n. 20, *Gli enti associativi nell'Irpeg*, *ibidem*, 2003, p. 1359.

² Sui rapporti tra disciplina tributaria e quella del settore *no profit*, si veda A. DI PIETRO, *Il futuro fiscale del non profit tra solidarietà sociale e sussidiarietà orizzontale*, in *Non profit*, 2006, p. 231, il quale ricorda che "la piena affermazione organizzativa e funzionale del settore *no profit* sia sempre più influenzata dal ruolo della fiscalità, soprattutto, anche, se non esclusivamente di quella sul reddito. Il diverso atteggiarsi delle forme d'intervento fiscale ha segnato l'evoluzione o ha influenzato lo sviluppo del settore *no profit*". Si veda sul punto anche A.M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, cit., p. 242, la quale, nell'evidenziare come la disciplina più recente, abbia attribuito rilievo alla finalità non lucrativa, osserva come la disciplina in tema di enti non commerciali "ha lo scopo di evidenziare le attività tassabili, definendone i criteri di imponibilità e specularmente di non imponibilità, in base alla oggettiva considerazione della natura economica o meno delle attività esercitate, quella di agevolazione ha lo scopo di ridurre o esentare dei tributi applicabili attività meritevoli, identificandole tra quelle altrove definite imponibili".

³ Tra i numerosi interventi della dottrina in materia di Onlus, cfr. per tutti, V. FICARI, voce *Onlus (dir.trib., agg.)*, Roma, 2001, Dello stesso Autore, si veda ancora, *Brevi riflessioni su regime fiscale delle Onlus e riforma delle imposte sul reddito* in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 129, il quale, dopo aver ricordato che il legislatore fiscale si è preoccupato di dettare una disciplina per forme innovative di attività economiche rese peculiari dalla loro qualificata vocazione sociale", osserva che "la categoria soggettiva Onlus esprime un particolare modello di azione adottabile sia dai soggetti del libro primo che da alcuni di quelli del libro quinto del codice civile".

guardo alle associazioni di promozione sociale. La sentenza di prime cure, nel rigettare il ricorso prodotto dall'associazione, considerava come ricavi di esercizio rivenienti da attività commerciale i proventi conseguiti in forza di prestazioni di servizi rese a terzi dal circolo, anche in considerazione della prevalenza dell'attività esterna rispetto a quella interna.

Diversamente, la pronuncia di secondo grado sostiene che l'attività dell'ente, in quanto protesa alla valorizzazione di iniziative culturali la cui fruizione è offerta alla collettività locale oltre che ovviamente agli associati, non può essere qualificata come commerciale essendo riconducibile tra i propri fini istituzionali in conformità alle prescrizioni previste dalla legge 383, citata, con la conseguenza di non potere essere assoggettata a tassazione come ricavo.

2. Ai fini di un corretto inquadramento della problematica, si rende necessario preliminarmente richiamare la disciplina dettata con riguardo alle associazioni di promozione sociale anche in modo da chiarire il rapporto esistente tra di essa e le disposizioni del Testo unico delle imposte sui redditi (art. 143 e seg.) in materia di enti non commerciali.⁴ Al riguardo, va evidenziato che l'art. 2 della legge 383 del 2000 stabilisce, al primo comma, che *“sono considerate associazioni di promozione sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti e federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e della dignità degli associati”*. La norma richiamata aggiunge, inoltre, al terzo comma, che non costituiscono associazioni di promozione sociale quelle che *“collegano, in qualsiasi forma la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale”*.

Il testo normativo richiamato evidenzia, inoltre, come la qualità di associazione di promozione sociale dipenda dall'inserimento nello Statuto e dall'osservanza in fatto di una serie di condizioni, quali: a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distri-

⁴ È utile ricordare che la legge 383 del 2000 si colloca all'interno di un più vasto disegno tracciato dalla legislazione più recente volto ad offrire ai diversi operatori del settore no profit diversi strumenti giuridici in modo da perseguire più efficacemente gli obiettivi di volta in volta assunti. Con riguardo a tale tendenza legislativa, si veda M.V. DE GIORGI, *Il nuovo diritto degli enti senza scopo di lucro: dalla povertà delle forme codicistiche al groviglio delle leggi speciali*, in *Riv. dir. civ.*, 1999, I, p. 315; M. CARTABIA - F. RIGANO, *L'ordinamento giuridico e fiscale*, in *Senza scopo di lucro* (a cura di G.P. Barbetta), Bologna, 1996, p. 75.

buzione non siano imposte dalla legge; b) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge; c) la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione; l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie; d) l'eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo, di cui all'articolo 2532, comma 2, codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; e) l'intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte; f) la non rivalutabilità della stessa.

3. Come evidenziato dalla sentenza annotata, nel caso di specie le condizioni richiamate sussistono tutte; in primo luogo risulta chiaramente l'aderenza dell'attività svolta a quella istituzionale, attraverso manifestazioni di varia natura finalizzate alla promozione della socialità e comunque non sorrette da alcun intento lucrativo, non risultando, invece, posta in essere alcuna attività commerciale propria. In secondo luogo, va evidenziato che le condizioni statutarie di cui sopra risultano tutte osservate, non essendo state effettuate distribuzioni di utili, né di altro tipo di erogazioni. Tutto ciò risulta peraltro confermato dall'assenza di provvedimenti di cancellazione o dalla revoca del riconoscimento della qualità di associazione di promozione sociale da parte del Ministero dell'interno. Al contrario, non sembra assumere rilevanza la circostanza che talune delle attività svolte siano state fruite, oltre che dagli stessi associati, da soggetti terzi, ben potendo l'attività di promozione sociale essere rivolta all'esterno purché caratterizzata dalla utilità sociale e dall'assenza di fini di lucro.

Evidente è, quindi, la confusione in cui incorre l'ufficio tra associazioni di promozione sociale, enti non commerciali (aventi o meno natura associativa) e organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Non può, infatti, sfuggire che proprio perché destinato a promuovere la socialità, l'associazione di promozione sociale non può operare solo al proprio interno, coltivando

interessi di natura esclusivamente “egoistica” dei propri associati ma deve operare nel sociale, coinvolgendo anche non associati, in piena conformità al proprio statuto e alle finalità perseguite dal legislatore con la legge 383 del 2000. Se così non fosse, non avrebbe avuto alcun senso la previsione, pure contenuta nella legge da ultimo richiamata, circa la prestazione di attività di utilità sociale a favore di associati e di terzi (art. 2, citato) ovvero l’art. 4 che contempla tra le risorse economiche preordinate al funzionamento dell’ente “i proventi delle cessioni di beni o servizi agli associati o ai terzi”. Ne consegue che l’erogazione dei servizi sociali a soci iscritti ovvero a terzi non comporta un discrimine tale da modificare automaticamente la struttura dell’associazione di tipo commerciale; ciò anche per l’ovvia considerazione che se la finalità è quella di promuovere la socialità essa deve potersi rivolgere all’esterno della sua struttura oltre che ai singoli e specifici suoi iscritti. Al riguardo, va segnalato l’orientamento espresso di recente dall’Agenzia delle entrate⁵ secondo cui rientrano nel concetto di attività istituzionali anche le attività ad esse direttamente connesse o quelle direttamente accessorie. In questo senso, le attività strutturalmente funzionali sotto l’aspetto materiale a quelle istituzionali o quelle che presentano una forte aderenza con quelle istituzionali ne seguono il relativo regime giuridico con la conseguenza che non possono essere qualificate come commerciali.

Su un piano più generale, si può ritenere che, pur con le difficoltà di coordinamento tra disciplina speciale delle associazioni di promozione sociale e normativa fiscale in materia di enti non commerciali, ai fini della qualificazione del reddito, si rende quindi necessario verificare l’intreccio tra il carattere sociale dell’attività svolta e le modalità di esercizio della stessa, avendo riguardo ai criteri di ordine qualitativo che di ordine quantitativo su cui poggia la distinzione tra enti commerciali e enti non commerciali. Senza indugiare sui criteri distintivi tra le due categorie, è utile comunque ricordare che ai sensi dell’art. 73, l’elemento che caratterizza, invece, un ente non commerciale è quello di non avere quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di una attività di natura commerciale come indicata nell’art. 2195 del codice civile. Allo stesso tempo, è utile ricordare che per gli enti non commerciali non si considerano commerciali (e quindi non sono imponibili ai fini delle imposte sui redditi), quand’anche effettuate dietro pagamento di un corrispettivo specifico, le prestazioni di servizi non rientranti tra quelle di cui all’art. 2195, codice civile, rese in conformità alle finalità istituzionali dell’ente senza organizzazione specifica quando il corrispettivo specifico non ecceda i costi di diretta imputazione del servizio stesso.

⁵ Circolare n. 48/E del 2004.

Tirando le fila al discorso, sembra comunque necessario completare il processo di riforma delle diverse forme giuridiche che operano nel settore della socialità (si veda da ultima l'impresa sociale)⁶ operando un efficace raccordo con la disciplina del testo unico delle imposte sui redditi.

IRPEG - Agevolazioni - Investimenti nelle aree svantaggiate - Credito di imposta - Cessione dell'azienda beneficiaria - Permanenza dell'agevolazione - Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Paracampo - Relatore: Lancieri). Sent. n. 69 del 20 settembre 2007.

Il trasferimento dell'azienda non fa venir meno il diritto (del quale è ammesso a godere il cessionario) al credito di imposta richiesto e ottenuto dal cedente ai sensi dell'art. 8 della L. n. 388 del 2000 sempre che sia rimasta immutata la destinazione (struttura, attività, investimenti) dell'impresa cui detta agevolazione sia diretta.

IRPEG - Agevolazioni - Credito di imposta per nuove assunzioni - Riduzione del livello occupazionale durante il triennio - Revoca del credito di imposta - Legittimità - Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Bray). Sent. n. 2 del 19 febbraio 2007.

Il comma 5 dell'art. 4 della Legge n. 449/1997 impone alle imprese di mantenere il livello occupazionale, il cui incremento ha dato luogo al credito d'imposta per nuove assunzioni, per tutto il triennio oggetto dell'agevolazione. È legittimo, pertanto, il provvedimento di revoca dell'intero credito di imposta nel caso in cui il livello occupazionale sia stato mantenuto solo per un biennio.

⁶ Si consenta il rinvio al mio, *Verso una disciplina fiscale dell'impresa sociale* in No Profit, 2007, n. 2.

IRPEG - Agevolazioni - Legge n. 388/2000 art. 7 - Violazione della normativa sulla salute e sulla sicurezza dei lavoratori - Recupero di imposta - Legittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Ingusci – Relatore: Gurrado). Sent. n. 37 del 9 luglio 2007.

L'art. 7, comma 5, della Legge n. 388/2000 prevede che per poter usufruire dell'agevolazione relativa ai crediti d'imposta, il datore di lavoro deve rispettare le prescrizioni sulla salute e sicurezza previste dai D. Lgs. n. 626/1994 e n. 494/1996. In mancanza della dimostrazione di aver ottemperato ai dettami stabiliti dalla normativa sulla salute e sicurezza dei lavoratori è legittimo il recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria del credito di imposta.

IRPEG - Agevolazioni per i nuovi investimenti produttivi nelle aree svantaggiate - Legge n. 388/2000 - Credito d'imposta - Condizioni di fruibilità - Requisiti della strumentalità e della novità dell'investimento - Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: L'Abbate – Relatore: Dima). Sent. n. 49 del 18 settembre 2007.

Ai fini dell'agevolazione tributaria concessa in forma di credito di imposta dalla Legge n. 388/2000 alle imprese che effettuano nuovi investimenti nelle aree del territorio nazionale c.d. "svantaggiate", i requisiti della strumentalità e della novità dell'investimento debbono concorrere entrambi, secondo un rapporto di complementarietà e contestualità.

IRPEG - Agevolazioni - Credito d'imposta - Investimenti aree svantaggiate - Comunicazione - Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Taveri – Relatore: De Francesco). Sent. n. 77 del 25 gennaio 2007.

L'obbligo introdotto dalla Legge n. 289/02 della comunicazione me-

dianete modello CVS dei dati relativi agli investimenti agevolati al centro operativo dell'Agenzia delle Entrate riguarda solo i contribuenti che, al momento dell'entrata in vigore della legge, avevano un rapporto aperto con l'Amministrazione finanziaria e non coloro che avevano esaurito tale rapporto con l'integrale utilizzo del credito.

IRPEG - Agevolazioni - Incentivi alle piccole e medie imprese - Crediti di imposta per le assunzioni di nuovi dipendenti - Caduta del livello occupazionale - Revoca del credito - Cause non imputabili all'imprenditore datore di lavoro - Illegittimità della revoca.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V (Presidente: Terzi – Relatore: Di Mattina). Sent. n. 336 del 20 novembre 2007.

Secondo le stesse autonome determinazioni dell'Amministrazione finanziaria (circolare n. 219/E del 18 settembre 1998), è da ritenersi illegittima la revoca del beneficio del credito di imposta concesso ai sensi della Legge n. 449 del 27 dicembre 1997 nei casi in cui la riduzione del livello occupazionale raggiunto per effetto delle nuove assunzioni di lavoratori dipendenti sia stato determinato da cause non imputabili alla volontà del datore di lavoro.

IRPEG - Agevolazioni - Legge n. 449 del 1997 - Istituti del silenzio-rigetto e del silenzio-assenso - Mancata previsione - Conseguenze - Comportamento del contribuente.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 76 dell'11 dicembre 2007.

Al Centro di Servizio compete l'obbligo di inviare all'impresa che abbia richiesto di avvalersi del beneficio del credito di imposta ai sensi della Legge n. 449 del 1997 ed entro il termine di trenta giorni dalla richiesta, una formale comunicazione di riconoscimento del credito (comma 2 dell'art. 6 del regolamento di attuazione della Legge n. 449/97) ovvero di diniego del beneficio (comma 4). In mancanza di tale comunicazione e decorso il suddetto termine, il contribuente non può,

tuttavia, ritenersi automaticamente autorizzato ad avvalersi del credito di imposta richiesto, atteso che le disposizioni della Legge n. 449/97 non prevedono gli istituti del silenzio-rigetto e del silenzio-as-senso.

La mancata comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria delle proprie decisioni circa la richiesta di utilizzazione del credito avanzata dall'impresa può essere valutata come circostanza idonea a "costituire in buona fede" il contribuente, onde al recupero delle imposte comunque dovute e dei relativi interessi non può accompagnarsi anche la sanzione.

IRPEG - Imposta sul patrimonio netto delle imprese - Contrasto con la Direttiva CEE n. 335/69 - Sussiste - Rimborsi - Decorrenza del termine.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V (Presidente: Terzi – Relatore: Di Matina). Sent. n. 293 del 25 settembre 2007.

L'imposta sul patrimonio netto delle imprese, disciplinata dal D.L. n. 394 del 30 settembre 1992, convertito con modificazioni dalla Legge n. 461 del 26 novembre 1992, è una imposta ad effetto equivalente a una ulteriore imposta di registro sui conferimenti, percepita in un momento successivo a quello del conferimento. Tale imposta, pertanto, deve ritenersi in conflitto con la Direttiva Comunitaria n. 69/335/CEE che vieta la introduzione di imposte ad effetto equivalente all'imposta sui conferimenti.

La inesistenza di ogni presupposto impositivo sin dall'origine per carenza normativa si configura come un indebito oggettivo che consente di proporre l'istanza di rimborso nel termine ordinario di prescrizione previsto dall'art. 2946 c.c..¹

¹ Cfr., in senso critico, la nota redazionale a p. 14 del Massimario n. 2/2007.

IRPEG e ILOR - Agevolazioni - Revoca - Operazioni antielusive nella vigenza dell'art. 10 della Legge n. 408 del 1990 - Acquisto di partecipazioni societarie di società beneficianti dell'esenzione

IRPEG e ILOR - Configurazione delle suddette operazioni antielusive - Impossibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: De Santis). Sent. n. 98 del 14 novembre 2007.

Nella vigenza della Legge 29 dicembre 1990 n. 408 il cui articolo 10, modificato dall'art. 28 comma 1 della Legge 23 dicembre 1994 n. 724, costituiva "ratione temporis" la disciplina antielusiva applicabile, il solo acquisto da parte di una società della partecipazione anche maggioritaria in un'altra società che fruisce delle agevolazioni e delle esenzioni IRPEG e ILOR in forza delle disposizioni degli artt. 101 e 105 del T.U. approvato con il D.P.R. 6 marzo 1978 n. 218, non consente all'Ufficio finanziario di negare a quest'ultima i benefici goduti, atteso che il descritto riassetto societario non può essere interpretato come strumento negoziale diretto a finalità elusive (il conseguimento da parte della società che acquisisce la partecipazione di un risparmio di imposta attraverso lo spostamento di potenzialità produttive verso entità che godono di agevolazioni tributarie).

La successiva inclusione delle operazioni di partecipazione societaria tra le condizioni di applicazione di disposizioni antielusive, avvenuta a opera del novellato (con l'art. 7 comma 1 del D.Lgs. 8 ottobre 1997 n. 358) art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73 spiega effetti (soltanto) in relazione a fatti, atti e procedimenti diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e posti in essere dopo l'entrata in vigore del suddetto decreto legislativo e la contestuale (comma 5 dell'art. 9 del suddetto D.Lgs.) cessazione dell'applicabilità dell'art. 10 della Legge n. 408 del 1990.

La successiva (in epoca posteriore alla modificazione innovativa dell'art. 37 bis cit.) acquisizione della restante quota del capitale sociale della società beneficiaria delle agevolazioni ed esenzioni dall'IRPEG e dall'ILOR non può essere interpretata come atto finale e conclusivo di un unico disegno negoziale volto a finalità elusive, se non legittimando – inammissibilmente – l'applicazione retroattiva della nuova disposizione antielusiva.

Nota dell'avv. Fabio Ciani

Inapplicabilità della “nuova” disciplina antielusiva (art. 37 bis dpr 600/73) rispetto a situazioni sorte prima della sua entrata in vigore

La condivisa decisione dei giudici baresi boccia una riclassificazione operata dall'ufficio finanziario attraverso il rimedio interinale della norma antielusiva di cui all'art.37/bis del DPR 600/73 (*reversal* dei benefici fiscali goduti in operazioni di concentrazione patrimoniale v. fusioni/scissioni plusvalenti o con perdite fiscali, prive di valide ragioni economiche) decretando *de facto* la sua inapplicabilità rispetto a situazioni avulse dal suo alveo di operatività. I giudici nell'esauriente percorso argomentativo escludono che possa trovare applicazione la prefata norma rispetto ad operazioni sorte prima della sua entrata in vigore (la norma è innovativa, pertanto non ha effetti retroattivi), con il risultato che la fattispecie *de qua* restava riassorbita nell'originario impianto antielusivo di cui all'art. 10 della L. 408/1990. Difatti, l'AF richiama nei labili profili motivazionali degli atti fiscali quest'ultima norma per poi declinare sull'art. 37/bis, stante la verificata collocazione temporale della “codice” sequenziale degli atti/fatti contestati (teorema elusivo nella progressione funzionale degli atti ritenuti illeciti – carenza di una sovraordinata apprezzabilità economico/gestionale – che conducono al risparmio indebito e in quanto tali perseguibili), appunto realizzati nella vigenza dell'art. 37/bis. Peraltro vedremo che l'art. 10 cit. non è estensibile all'ipotesi quesita (operazione non vietata) poiché non compresa la presunta fattispecie elusiva di cui *infra* nell'elencazione tassativa di tale norma – operazioni per le quali opera il *fumus*, sospetto di elusività. Nella specie, la società ricorrente era stata ammessa a fruire dei benefici previsti dalla legislazione premiale di cui agli artt. 101 e 105 del DPR 218/1978 (esenzione decennale ILOR), con successivo atto notarile la prefata società operava un aumento di capitale “riservato”, dedicato all'ingresso di altra società che così aveva acquisito il 40% integrando, consolidando il controllo con successivi acquisti delle residue quote del capitale sociale. Tale *deal*, culminato nell'acquisizione della società obiettivo determinava una riconfigurazione degli assetti produttivi del nascente gruppo societario, nel senso di una delocalizzazione della produzione nei territori agevolati in cui si trovano gli stabilimenti della società “acquisita” al fine di ottimizzare la fiscalità di gruppo (traslare gli imponibili sulle entità partecipate “escluse” dal prelievo). L'Ufficio disconosceva tali benefici – riassorbimento dei redditi esentati – attraverso il correttivo antiabuso della clausola antielusiva di cui all'art. 10 della L. 408/1990 (limitata alle operazioni di riorganizzazioni societaria non spiegate economicamente, utilizzo viziato dei negozi tipici), stante la concorrenza dell'assenza di valide ragioni economiche e della

utilizzazione di mezzi fraudolenti nell'acquisizione *de qua* che aveva quale esclusivo fine il risparmio fiscale (trasferimento fittizi di utili), con una conseguente strumentalizzazione delle norme fiscali. Il vantaggio (*business purpose*) disapprovato dal sistema, è rappresentato dal minor carico fiscale subito, generato rispetto a quello che sarebbe emerso dall'unica operazione equivalente all'insieme degli atti/fatti collegati. I giudici di seconde cure (riassumiamo il pensiero) hanno stabilito l'inapplicabilità alla fattispecie emarginata della norma antielusiva cit. poiché le "partecipazioni" non figuravano nell'elencazione prevista in questa norma, difatti tali *assets* furono inseriti solo successivamente nella rinnovata versione della norma antielusiva dell'art. 37/bis del DPR 600/73 (elaborata in attuazione della delega conferita alla fine del 1996, v. art. 7, DLgs. 358/97 applicabile ai procedimenti posti in essere dopo il 7 novembre 1997), la cui evidente natura innovativa ne impediva un'applicazione retroattiva, con l'effetto deteriore che nessun riesame, sindacato endoprocedimentale di validità economica era consentito rispetto alla riclassificazione quesita sorta appunto nelle more dell'originario impianto normativo dell'art. 10 legge cit. (non elusività inviolabile dell'operazione posta in essere). Pertanto, in base a tale disciplina il conseguimento del controllo di una società "esclusa" localizzata in territori agevolati, non può essere interpretato quale strumento negoziale diretto a finalità elusive poiché tale ipotesi di *merger* non era inclusa nell'elencazione tassativa delle operazioni sindacabili dall'AF (v. scorpori aziendali, fusioni e scissioni), rispetto alla quale era precluso un potere discrezionale. Invero, le operazioni infragruppo, intercorse fra le società del nascente gruppo, al fine di traslare imponibili in quei territori attraverso censurabili negoziazioni *conduit* ossia con corrispettivi calmierati, potevano sempre essere neutralizzate attraverso gli ordinari poteri di accertamento anzi non di rado si è assistito all'applicazione del *transfer pricing* anche alle prefate operazioni domestiche (valore normale cui veicolare, provare in via inferenziale la dissimulazione degli stessi corrispettivi). Difatti, rientra nei poteri dell'AF la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti nei bilanci, senza essere la stessa vincolata a valori o corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti, né tale giudizio quantitativo necessita di una pregiudiziale dichiarazione di inattendibilità dell'impianto contabile. Con l'originaria norma antielusiva di cui al cit. art. 10 – inapplicabile alla nostra fattispecie – l'Ufficio ha contestato la connotazione elusiva dell'operazione in esame (v. acquisizione delle partecipazioni in società "esclusa" cui conferire produzioni ed imponibili diversamente tassati) attraverso il collegamento tra la posizione della società *de qua* e quella dei soci nella considerazione inferenziale – presunzione – del travaso fittizio di flussi reddituali fra tali soggetti con l'effetto di eludere le aliquote ordinarie. Invero,

come ampiamente ricordato l'ufficio richiama anche l'art. 37/bis – osserva *supra*, è un'evoluzione dell'originario art. 10, L. cit. – poiché la progressione funzionale del presunto disegno elusivo, più atti collegati fra loro, precedenti e successivi rispetto ad una operazione individuata, v. *infra*, si è conclusa nella vigenza di tale norma; il riferimento è all'acquisizione delle partecipazioni “incrementali” della società “esclusa” appunto avvenuta nel 1998 in epoca posteriore alla modificazione innovativa dell'art. 37/bis (individua analiticamente i comportamenti ritenuti elusivi, fra questi comprende le “partecipazioni”). È da ritenere che la successiva inclusione di tali *asset*, non riconosce all'ufficio il potere di denegare i benefici goduti ai piani inferiori dalle partecipate, beneficiarie delle esenzioni ILOR ed IRPEG (risparmio conseguito appare fisiologico, strutturale) nel senso che l'invasività del rimedio antielusivo operante con il DLgs. 358/97 (introduce l'art. 37/bis) potrà culminare nella neutralizzazione eventuale delle componenti negative (v. svalutazioni e minusvalenze non spiegate economicamente, la cui deduzione era consentita ante IRES, v. artt. 61 e 66 vecchio TU) con un'attenzione appunto sui comportamenti sospetti del socio ma giammai, ritengo, il legislatore ha tollerato un monitoraggio antielusivo delle vicende della partecipata che restano pertanto aliene, estranee alla prospettiva di rivisitazione endoprocedimentale di cui all'art. 37/bis. Dunque il dualismo art. 10 L. cit ed art. 37/bis resta inconferente, inutile ai predetti fini rettificativi nella misura in cui la norma antielusiva, come *retro* illustrato, non consente di arretrare le attenzioni ai piani inferiori per sindacare i comportamenti della “partecipata”. Peraltro, soffermandoci sul socio *aliunde* considerato dalla clausola antielusiva (v. deduzioni di minusvalenze “iscritte” ovvero “realizzate”), si può inoltre affermare che non vi è elusione quando una valutazione è posta in essere applicando la più favorevole norma fiscale invece che quella civilistica. Tale rassicurante ragionamento è stato obliterato dalla DRE del Veneto, v. Circolare 22 agosto 2001, Prot. N. 39483, per cui la natura meramente convenzionale del metodo che conduce alla svalutazione delle quote in base all'art. 61 TU, non presuppone un'effettiva perdita di valore del patrimonio netto contabile, con l'effetto che la svalutazione *de qua* prescinde dalla durevolezza della flessione patrimoniale nella partecipata invece richiesta dalla norma civilistica. Pertanto, anche una mera di distribuzione di utili, causa di “riduzione” non permanente del patrimonio di riferimento, autorizza il socio a svalutare la partecipazione (soluzione condivisa dall'AF, v. Risol. 15 maggio 2002, n. 146/E). Si è parlato di progressione funzionale di atti fra loro coordinati, alcuni dei quali ricadevano nella vigenza delle nuove regole – art. 37/bis – difatti, caratteristica dell'elusione (vantaggio fiscale) è il suo non esaurirsi in una operazione, basandosi su una pluralità di eventi preparatori o consequenziali a volte anche multilatera-

li, ossia con il coinvolgimento di più soggetti (considerazione unitaria, congiunta dei loro comportamenti, con la medesima proiezione finalistica, *recte*: risparmio fiscale).

Nella successione intertemporale delle diverse norme antielusive, è stato ricordato come il Governo abrogò l'art. 10, della L. 408/1990, dettando (v. D.Lgs. 358/97) una nuova e articolata clausola antielusiva obliterata dall'art. 37/bis del DPR 600/73, la quale presenta una sostanziale identità rispetto a quella emendata, strutturata in modo più coerente e razionale ed ospitata in un diverso *corpus* normativo. La progressione funzionale dei diversi atti e fatti finalizzati al raggiungimento di un beneficio tributario indebito (sequenza di azioni anteriori, concomitanti e successive cui veicola il vantaggio fiscale), previa loro riconduzione ad unità, dimostrandone il collegamento funzionale, deve iniziare dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 358/1997, con l'effetto che la prefata norma non consentirebbe all'AF di rileggere il passato ovvero neutralizzare con le nuove regole le ipotesi anteriori ovvero sorte prima, ancorché il disegno elusivo è culminato nella vigenza di tali innovative regole ed ha avuto una coda che temporalmente involge il D.Lgs. 358/97. Si vuole dire che anche se alcune delle operazioni "terminali" o intermedie dell'articolato disegno elusivo ricadono nel vigore delle nuove norme, la fattispecie unificata ai predetti fini rettificativi dovrà essere regolamentata con le abrogate norme (art. 10, L. 408/1990). Su queste posizioni di coerenza fiscale si è assestata la commissione barese.



IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

IRAP - Presupposto - Attività professionale - Requisito della autonoma organizzazione - Individuazione - Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Menna). Sent. n. 114 del 7 dicembre 2007.

In tema di IRAP, la valutazione oggettiva degli elementi caratterizzanti l'organizzazione può essere rilevata dal quadro RE della dichiarazione dei redditi, dal libro dei beni ammortizzabili, dal quadro VA della dichiarazione IVA, dagli studi di settore. La ripetizione costante, nel corso degli anni, dei costi evidenziati nel quadro RE di ciascuna dichiarazione può essere assunta ad indice significativo circa la persistenza dell'elemento di organizzazione quale fattore idoneo alla produzione di reddito aggiuntivo rispetto a quello riveniente dall'attività riferibile alla sola persona del professionista.

IRAP - Presupposto - Attività professionale - Requisito dell'autonoma organizzazione - Accertamento - Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV (Presidente: Ingusci – Relatore: Di-ma). Sent. n. 60 del 5 ottobre 2007.

In tema di IRAP e relativamente all'attività del professionista, può ritenersi che non ricorra il requisito dell'autonoma organizzazione nel caso in cui, in punto di fatto, si debba escludere, da un lato sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, sia l'impiego di capitale e di terze persone, dall'altro che il valore di beni strumentali impiegati e il totale dei costi dichiarati dal professionista siano, rispetto alle remunerazioni conseguite, in proporzioni tali che ragionevolmente possano essere ritenute contrastanti con l'esistenza di un assetto organizzativo da solo capace di produrre valore aggiunto.

IRAP - Presupposto - Attività professionale - Requisito dell'autonomia organizzazione - Accertamento - Criteri.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente: Bortone – Relatore: Palazzo). Sent. n. 280 del 26 ottobre 2007.

In tema di IRAP e relativamente ai redditi derivanti dalle attività professionali, il requisito dell'autonomia organizzazione va desunto in via di fatto, secondo le indicazioni rivenienti dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 21 maggio 2001 e secondo criteri che riguardino ad un tempo sia la condizione di lavoratore autonomo del professionista, quale requisito soggettivo genericamente individuato, sia il requisito oggettivo costituito dall'organizzazione dell'attività.

Detto requisito oggettivo, inteso quale apporto alla quantità e alla qualità del lavoro svolto in grado di determinare il c.d. valore aggiunto, va ricercato nel modello organizzativo adottato dal professionista ed individuato in quel complesso di elementi valutabili come autonomi rispetto alla stessa attività professionale, sulla scorta di quegli elementi di fatto che tradizionalmente connotano qualsiasi modello organizzativo (rilevabili dal quadro RE della dichiarazione dei redditi): l'apporto lavorativo di soggetti terzi, l'uso di strumenti che implementino la quantità e la qualità del lavoro, la collaborazione sinergica di altri professionisti diretta al risultato finale dell'attività.

IRAP - Presupposto - Attività professionale - Requisito dell'autonomia organizzazione - Accertamento - Criteri.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Altamura). Sent. n. 95 del 13 settembre 2007.

In tema di IRAP e con riguardo all'imposizione a carico dei professionisti, il requisito dell'autonomia organizzazione può ritenersi sussistente ogni qualvolta nella fattispecie concreta siano rilevabili, segnatamente dal quadro RE della dichiarazione, elementi oggettivi – quali ad esempio la diversità del luogo di esercizio dell'attività rispetto all'abitazione privata del professionista, costi riferiti a beni strumentali (canoni di locazione finanziaria, spese per immobili), consumi e spese di rappresentanza – tali da costituire un complesso di costi deducibili, pari al 25% dei compensi dichiarati.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

IVA – Preliminare di vendita - Operazioni di acquisto di beni ammortizzabili - Diritto al rimborso - Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Durante – Relatore: Marchitelli). Sent. n. 315 del 12 novembre 2007.

Ancorché il preliminare di vendita abbia natura di contratto obbligatorio, il promittente acquirente di beni ammortizzabili ha diritto al rimborso delle somme versate a titolo di IVA in relazione agli acconti corrisposti al venditore all'atto della stipulazione del suddetto contratto, in tal senso disponendo la R.M. dell'Amministrazione finanziaria n. 111 del 2002 per l'applicazione dell'art. 30 terzo comma lett. c) del D.P.R. n. 633/1972, e a nulla rilevando la diversa opinione espressa dalla stessa Amministrazione con la successiva risoluzione n. 179/E del 2005.¹

Nota redazionale

¹ Il Massimario trae spunto dal seguente passo (l'essenziale della sentenza) della motivazione “Questo Collegio, pur condividendo l'interpretazione offerta dall'A.F. con la R.M. n. 179 del 27.12.2005, ritiene che detta interpretazione non possa trovare applicazione per tutte le operazioni conclusesi negli anni precedenti il 2005. Per detti anni, infatti, l'operato del contribuente è stato determinato da una posizione netta ed ufficiale dell'Amministrazione di tono completamente opposto. Né è pensabile che il contribuente possa essere esposto alle interpretazioni contraddittorie dell'A.F. perché a) mancherebbe la certezza, sia pure temporale, della norma; b) si violerebbe il disposto dell'art. 3 della legge n. 212/2000...” per rilevare come ancora una volta la motivazione della sentenza si attardi nell'interpretazione di una norma di legge sulla base delle risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria. Addirittura la *ratio decidendi* è tratta non già dalla norma di legge bensì delle letture che di questa ha dato l'Amministrazione – in termini diversi, nel tempo (la R.M. n. 111/E del 2002 e l'analogo n. 179 del 2005) – e con argomentazioni tali che dette risoluzioni assumono la veste di fonti normative.

Queste osservazioni trovano fondamento nel principio della soggezione del giudice alla legge, nella decisione solo secondo le norme della legge (e degli atti normativi in genere): art. 113 c.p.c. richiamato, assieme alle altre, dal d. lgs. n. 546 del 1992.

Ora, nel caso di specie, se le risoluzioni ministeriali concorrevano a spiegare gli atti impositivi dell'Ufficio finanziario, contro i quali era insorto il contribuente, esse non

potevano certamente costituire il fondamento della decisione del Giudice, che avrebbe dovuto essere adottata soltanto sulla base dell'interpretazione (di esso Giudice) e dell'applicazione della norma di legge regolante la fattispecie, ossia dell'art. 30 comma III del d.p.r. n. 633/1092.

In altri termini, se il contribuente avesse diritto o no al rimborso dell'iva per l'operazione eseguita dipendeva unicamente dal disposto della norma di legge, come interpretata dal giudice, non già dalle letture che della stessa aveva dato l'amministrazione con le sue risoluzioni – le quali, se vincolavano l'Ufficio nei propri atti e comportamenti, non costituivano per il giudice nient'altro che un'opinione.

IVA - Opere realizzate dal comodatario su beni di proprietà altrui - Imposta sul valore aggiunto corrispondente - Diritto al rimborso - Insussistenza - Deducibilità dell'imposta - Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XX (Presidente: Ruta – Relatore: Di Nautata). Sent. n. 281 del 26 settembre 2007.

Le opere di miglioramento, trasformazione e ampliamento eseguite dal comodatario sui beni di proprietà di terzi, in quanto inscindibili ed inseparabili dai beni medesimi, non costituiscono beni ammortizzabili e, di conseguenza, colui che le ha eseguite non ha diritto al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta sui costi di realizzazione (art. 30 lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972). L'importo dell'imposta assolta è, però, detraibile (artt. 19 e segg. dello stesso decreto).

IVA - Domanda di rimborso per crediti relativi a periodi anteriori al fallimento del contribuente - Termini.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (presidente: Nardi – Relatore: Samarelli). Sent. n. 24 del 7 luglio 2006.

In materia di imposta sul valore aggiunto e relativamente a crediti di imposta risultanti dalla dichiarazione annuale presentata ai sensi dell'art. 28 del D.P.R. n. 633 del 1972 dall'imprenditore che successivamente sia stato dichiarato fallito, non può applicarsi – stante la diversità di tale ipotesi da quella prevista dall'art. 74 bis dello stesso decreto (dichiarazione relativa al periodo pre-fallimentare presentata dal curatore) – la disciplina prevista dall'art. 30 comma 2 per il caso di

cessazione dell'attività alla quale è equiparata quella derivante dal fallimento. In detta ipotesi, proprio a cagione della non applicabilità della norma dell'art. 30 cit., trova applicazione il disposto dell'art. 21 comma 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (decadenza oltre il biennio) che disciplina appunto le ipotesi residuali di restituzione o rimborso non previste da disposizioni specifiche.

IVA - Domanda di restituzione - Ipotesi della cessazione dell'attività e del fallimento del contribuente - Equiparazione - Termini per la domanda di rimborso - Termini di decadenza ex art. 21 comma 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 - Inapplicabilità - Regime della prescrizione ordinaria - Applicabilità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente – estensore: Durante).
Sent. n. 391 del 16 gennaio 2006.

In tema di rimborso dell'Imposta sul valore aggiunto, la curatela fallimentare non può esercitare il diritto al rimborso dell'imposta secondo il meccanismo della dichiarazione annuale essendo prevista tale modalità esclusivamente per le imprese in esercizio, mentre la situazione determinata dalla dichiarazione di fallimento va equiparata a quella della cessazione dell'attività di impresa, onde del credito risultante dalla dichiarazione presentata dal curatore ai sensi dell'art. 74 bis del D.P.R. n. 633/72 può essere chiesto il rimborso secondo il disposto dell'art. 30 comma 2 (come modificato dall'art. 4 comma 1 lett b) del D.L. n. 90 del 1990) del medesimo decreto.

La disposizione dell'art. 21 comma 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 che disciplina l'ipotesi residuale (“in mancanza di disposizioni specifiche”) di presentazione della domanda di rimborso non oltre il biennio del pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, non può estendersi ad ipotesi in cui il diritto al rimborso non deriva da indebito versamento ma dal meccanismo di riscossione dell'I.V.A., onde il diritto medesimo, nel caso di cessazione dell'attività o di fallimento (situazioni equiparate l'una all'altra), non è soggetto a termini di decadenza bensì all'ordinario (decennale) termine di prescrizione.

IVA - Sanzioni - Procedura agevolata - Art. 58 D.P.R. n. 633/72 - Fallimento del contribuente - Termine di 30 giorni - Decorrenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Urbano – Relatore: Collella). Sent. n. 153 del 13 aprile 2007.

Per il contribuente evasore, dichiarato fallito, il termine di 30 giorni per l'accesso alla procedura agevolata in via amministrativa pre-contenzioso, decorre dalla esecutività del piano di riparto, purché detto termine non sia inutilmente decorso prima della dichiarazione di fallimento.

Nel caso in cui il termine di 30 giorni sia scaduto prima della dichiarazione di fallimento, il curatore fallimentare non può accedere alla procedura agevolata.

IVA - Omesso versamento - Sanzioni - Esenzione per causa di forza maggiore - Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Scimè – Relatore: Cerase). Sent. n. 214 del 7 novembre 2007.

Nel caso di omesso o ritardato versamento mensile dell'I.V.A., la richiesta di esenzione o di attenuazione della relativa sanzione deve essere accompagnata dall'esibizione di idonea documentazione, atta a provare la esistenza di una situazione di forza maggiore e del nesso causale tra il fatto del terzo (ad esempio il mancato incasso di notevoli crediti alle rispettive scadenze) e l'omesso versamento dell'imposta.

IVA - Accertamento induttivo - Presunzione di inesistenza di acquisti registrati - Riscontro negativo presso le ditte indicate come venditrici - Legittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente: Paracampo – Relatore: Lancieri). Sent. n. 33 del 29 maggio 2007.

In mancanza di prova contraria da parte del contribuente è legittimo l'accertamento induttivo basato sulla presunzione di non veridicità de-

gli acquisti di merce che il medesimo contribuente ha indicato come avvenuti presso un soggetto il quale, alla verifica, sia risultato privo di ogni struttura di impresa e non in grado a sua volta di giustificare gli acquisti corrispondenti alle vendite.

IVA - Regime speciale agricoltura - Requisito della mutualità - Necessità - Parere del Ministero del Lavoro - Non obbligatorio e vincolante.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente – estensore: Scimè).
Sent. n. 227 del 22 novembre 2007.

L'accertamento in ordine all'esistenza attuale e concreta del requisito della mutualità per l'attività svolta da una società cooperativa, spetta agli organi accertatori.

Il parere del Ministero del Lavoro, relativo alla valutazione data dall'Ufficio finanziario sulla esistenza del requisito della mutualità, non è in alcun modo da ritenersi obbligatorio e vincolante. Tanto, perché la competenza del Ministero non può estendersi ad una valutazione sul fatto che l'attività concretamente svolta dalla cooperativa sia rispondente, in concreto, all'oggetto sociale che prevede una attività mutualistica.

IVA - Operazioni permutative di cui all'art. 11 comma primo del D.P.R. n. 633 del 1972 - Nozione - Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 50 del 10 luglio 2007.

Nel contratto di locazione le prestazioni legate da un nesso sinallagmatico sono quella del locatore che si obbliga a cedere il godimento della cosa e quella dell'altra parte di corrispondere il corrispettivo, onde il suddetto contratto è estraneo allo schema della permuta civilistica (contratto di scambio ad effetti reali con il quale le parti si scambiano reciprocamente il trasferimento della proprietà o altri diritti su cose) e conseguentemente della "operazione permutativa" di cui alla Legge sull'imposta sul valore aggiunto.

In un contratto di locazione nel quale sia prevista la corresponsione per un primo periodo di un canone ridotto, esplicitamente giustificato dalle parti stipulanti con riferimento al “cattivo stato dell’immobile locato” e in più la facoltà del conduttore di apportare all’immobile le modificazioni ritenute utili al miglior uso dello stesso senza che dall’esecuzione delle stesse derivi in capo al medesimo conduttore un diritto ad indennizzo o a rimborsi neanche per il caso in cui il locatore decidesse di ritenere le opere e le migliorie, non sono ravvisabili altre prestazioni corrispettive se non quelle tipiche del contratto di locazione e in particolare non è ravvisabile nessun’altra prestazione sinallagmatica in forza della quale lo stesso contratto possa configurare l’“operazione permutativa” di cui all’art. 11 comma primo del D.P.R. n. 633/72.¹

Nota redazionale

¹ La stessa sentenza richiama la pronuncia Cass. n. 16173/2000 nella cui motivazione si legge che “Orbene, è noto che l’art. 11 comma 1 del D.P.R. n. 633 del 1972 (che reca la rubrica ‘operazioni permutative e dazioni in pagamento’, nella formulazione originaria che non ha subito alcuna successiva modificazione) stabilisce che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni e prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all’imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono state effettuate”.

È evidente il più ampio oggetto – rispetto a quello civilistico, secondo cui ‘la permuta è il contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose, o di altri diritti, da un contraente all’altro’ (e cioè, scambio di cosa con cosa, ovvero di diritto con diritto: art. 1552 cod. civ.) – della ‘operazione permutativa’ prefigurata dal legislatore tributario, relativamente alla quale viene stabilito il principio della tassazione separata per ciascuna delle cessioni o delle prestazioni che la integrano. Ma è altrettanto evidente che, come nella permuta civilistica, così anche in quella rilevante ai fini dell’i.v.a. è imprescindibile individuare, comunque, fonte ed oggetto delle obbligazioni reciproche: infatti, anche se, con specifico riferimento alla fattispecie, la nozione tributaria di ‘prestazioni di servizi’ è molto ampia – l’art.3 comma 1 del D.P.R. n. 633 del 1972 vi comprende, accanto alle ‘prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d’opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito’, che vale come elencazione meramente esemplificativa, le prestazioni dipendenti ‘in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte’, che vale come vera e propria disposizione ‘di chiusura’ – essa non può, ovviamente, prescindere dalla sua fonte, ai fini dell’applicazione dell’imposta...”

TRIBUTI INDIRECTI

IMPOSTA DI REGISTRO - Trasferimenti - Agevolazioni ai sensi dell'art. 5 bis della Legge n. 97 del 1994 (reiterate con i successivi D.Lgs. n. 228 del 2001 e n. 99 del 2004) - Costituzione del compendio unico per la conduzione e coltivazione diretta - Attualità all'atto del trasferimento - Non necessità.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente: Bortone – Relatore: Palazzo). Sent. n. 365 del 12 gennaio 2007.

Ai fini dell'ammissione alle agevolazioni fiscali di cui all'art. 5 bis della Legge n. 97 del 1994 (disposizioni per favorire le aziende agricole montane) la costituzione del compendio unico per la coltivazione e la conduzione diretta del fondo non è richiesta come contestuale all'atto del trasferimento del terreno agricolo; la dizione della norma "...a coltivatori diretti e ad imprenditori agricoli che si impegnano a costituire un compendio unico..." va interpretata nel senso della sufficienza, all'atto della stipula dell'atto di trasferimento, dell'assunzione dell'impegno.

IMPOSTA DI REGISTRO - Imposta suppletiva - Criteri di identificazione rispetto alla imposta complementare.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. VII (Presidente: Silvestri – Relatore: Cristofaro). Sent. n. 667, parte I, del 20 settembre 2007.

È suppletiva l'imposta di registro alla cui liquidazione l'Ufficio procede non già rideterminando il valore del bene oggetto dell'atto sottoposto alla registrazione bensì all'esito di una diversa qualificazione della complessa fattispecie negoziale risultante dagli atti presentati alla registrazione in termini che non erano individuabili al momento della registrazione.

IMPOSTA DI REGISTRO - Criteri di interpretazione dell'atto sottoposto alla registrazione - Natura dell'atto e suoi effetti giuridici - Preminenza - Fattispecie.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. VII (Presidente: Silvestri – Relatore: Cristofaro). Sent. n. 667, parte II, del 20 settembre 2007.

La norma dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/86 impone che l'applicazione dell'imposta di registro consegua alla individuazione della intrinseca natura (l'effettiva causa giuridica) e degli effetti giuridici dell'atto, i quali non soltanto assumono rilevanza preminente rispetto al nomen juris attribuito dalle parti e agli stessi effetti economici dell'atto, ma sono anche indicativi della rilevanza tributaria del negozio scritto e del suo contenuto, sovrapponendosi ad ogni altro elemento, anche esterno, che possa assumere rilievo nell'interpretazione dell'atto a fini civilistici o amministrativi. Ne deriva che nell'interpretazione dell'atto non potranno essere adottati criteri ermeneutici quali quelli della "comune intenzione delle parti" o del "loro comportamento complessivo" indicati dall'art. 1362 c.c. poiché essi sono irrilevanti rispetto alla fattispecie che il legislatore tributario individua come presupposto dell'imposizione.

Ai fini dell'imposta di registro e quando sia sorta controversia in ordine all'imposta applicabile, l'indagine del giudice tributario deve essere rivolta non già a riqualificare i negozi posti in essere dalle parti, bensì ad individuare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli stessi negozi al fine di stabilire se l'autonomia privata si sia orientata verso un lecito risparmio di imposta ovvero abbia inteso realizzare un regime formalmente legittimo che, tuttavia, per il suo carattere distorsivo, sia implicitamente riprovato dal sistema tributario.

IMPOSTA DI REGISTRO - Compravendita immobiliare - Presunzione di trasferimento di accessioni e pertinenze - Operatività - Superamento - Condizioni - Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente – estensore: Marrese). Sent. n. 101 del 11 maggio 2007.

La presunzione di trasferimento dei fabbricati all'acquirente del suolo,

posta dall'art. 24 del D.P.R. n. 131 del 1986, non è vinta da un atto di c.d. "asservimento" con il quale i proprietari del suolo abbiano vincolato parte del terreno alla costruzione di un fabbricato ad opera di un soggetto diverso al quale sia stata poi concessa la licenza edilizia, allorché tale atto – che in via generale rileva ai soli fini urbanistici – non possa essere interpretato come costitutivo, in favore dell'edificante, del diritto di superficie ovvero non contenga una rinuncia anche implicita al diritto di accessione.

IMPOSTA DI REGISTRO - Agevolazioni - Legge n. 604 del 1954 - Termine triennale per la produzione della documentazione necessaria - Vano decorso - Negligenza dell'Amministrazione nel rilascio del certificato - Domanda tempestiva della parte - Perdita del beneficio - Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Marangella). Sent. n. 78 del 11 dicembre 2007.

La mancata osservanza del termine (di tre anni decorrente dalla registrazione dell'atto) entro il quale la parte che abbia fruito del trattamento fiscale agevolato previsto dalla Legge n. 604 del 1954 deve produrre la certificazione rilasciata dall'Ispettorato agrario che attesti la sussistenza delle condizioni necessarie per fruire dell'agevolazione medesima, non comporta decadenza dal beneficio allorché dipenda da una omissione dell'ufficio competente al rilascio della certificazione suddetta purché la parte interessata ne abbia fatta richiesta utile entro il termine.

IMPOSTA DI REGISTRO - Registrazione di decreto ingiuntivo per crediti soggetti ad IVA - Registrazione a tassa fissa - Pagamento dell'imposta proporzionale all'atto della registrazione degli atti - Rimborso - Termine triennale di decadenza dal diritto - Dies a quo - Individuazione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Bray). Sent. n. 8 del 5 marzo 2007.

Avvenuto il pagamento dell'imposta proporzionale di registro all'atto

della registrazione di un decreto ingiuntivo relativo a operazioni (pagamento di crediti) soggette a I.V.A., il dies a quo del termine triennale di decadenza previsto dall'art. 77 comma 1 del D.P.R. n. 131 del 1986 per il rimborso dell'imposta pagata, deve identificarsi nella data del 10/09/1998 che è quella della circolare n. 214/98 emanata dall'Avvocatura dello Stato (diretta all'Amministrazione finanziaria e) conforme alle pronunce della Corte di Cassazione nel senso dell'assoggettamento dei suddetti atti a imposta fissa.

Solo in tale data, infatti, sorge il diritto al rimborso in capo al contribuente che in sede di registrazione degli atti non abbia potuto evitare il pagamento dell'imposta proporzionale liquidata dall'Ufficio.

IMPOSTA DI REGISTRO - Compravendita di immobile - Base della tassazione - Valore venale del bene compravenduto - Identificazione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Ferrigni – Relatore: Augenti). Sent. n. 14 del 26 marzo 2007.

Il valore cosiddetto automatico (art. 52 del D.P.R. n. 131/86) non costituisce la base imponibile del bene oggetto di una compravendita ma si pone soltanto come limite al potere di accertamento dell'Ufficio mentre, ai fini della determinazione della base imponibile assume rilievo soltanto il valore venale in comune commercio (art. 51 comma 2 dello stesso decreto) il quale è dato da quel valore economico che il venditore può ricavare dalla vendita del bene in condizioni di normalità.

IMPOSTA DI REGISTRO - Agevolazioni - Piccola proprietà contadina - Istanza o dichiarazione al momento della registrazione dell'atto - Necessità - Requisiti soggettivi - Possesso - Sussistenza all'epoca della formazione del titolo di acquisto - Necessità.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente: Bortone – Relatore: Palazzo). Sent. n. 255 del 15 ottobre 2007.

In tema di agevolazioni tributarie in favore della piccola proprietà con-

tadina, le norme della Legge n. 604 del 1954 prevedono che la richiesta dei benefici e delle agevolazioni fiscali sia contenuta negli atti di acquisto della proprietà o, comunque, che il titolo per il quale il beneficio è richiesto sia reso noto al momento della registrazione dell'atto di acquisto, ancorché con la riserva di fornire successivamente, entro tre anni dalla richiesta stessa, la prova del requisito dichiarato.

Il possesso del requisito soggettivo che dà diritto alle agevolazioni suddette deve essere presente all'epoca dell'acquisto della proprietà, anche se è consentito darne certificazione nel triennio successivo.

IMPOSTA DI REGISTRO - Piani attuativi o particolareggiati - Mancata approvazione - Vocazione edificatoria del suolo - Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente – estensore: Romanelli). Sent. n. 49 del 2 ottobre 2007.

La mancata approvazione, alla data di stipula dell'atto di compravendita, dei piani attuativi o particolareggiati non fa venire meno la vocazione edificatoria del suolo prevista dal piano regolatore generale e, pertanto, non incide sul suo valore ai fini della applicazione dell'imposta di registro. Nessuna rilevanza può avere, a tali fini, la circostanza che in prosieguo di tempo, una volta intervenuto il piano particolareggiato, sia stata negata all'acquirente la concessione edificatoria per difformità del progetto presentato rispetto allo strumento urbanistico.

IMPOSTA DI REGISTRO - Alienazioni di beni immobili da parte dello Stato o da organi dotati di personalità giuridica - Determinazione del valore - Criterio del corrispettivo pattuito - Applicabilità - Condizioni e limiti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente – estensore: Romanelli). Sent. n. 42 del 22 giugno 2007.

Nel caso di immobili alienati dallo Stato o da Enti dotati di personalità giuridica (nel caso di specie lo I.A.C.P.), il criterio previsto dall'art. 45 del D.P.R. n. 131 del 1986, secondo il quale la base imponibile resta

determinata, ai fini dell'imposta di Registro, dal corrispettivo dell'alienazione, è applicabile nel solo caso in cui detto corrispettivo sia stato determinato dall'Ufficio tecnico erariale in base a disposizioni di legge.

IMPOSTA DI REGISTRO - Trasferimento di azienda - Valore di avviamento - Valutazione - Criteri.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente: Bortone – Relatore: Mucciarone). Sent. n. 269 del 19 ottobre 2007.

Nell'ipotesi di trasferimento di azienda e ai fini dell'imposta di registro, il valore dell'avviamento è da determinarsi in base a criteri di redditività e secondo gli indici costituiti dalla produttività dell'organismo aziendale (costi di produzione, utile netto medio annuo, etc.), considerando tuttavia, da un lato, che soltanto nel caso in cui ne risulti un coefficiente di redditività "oltre il normale" è possibile procedere alla determinazione di un valore aggiunto di avviamento, dall'altro, che la produttività stessa è da escludersi per un'azienda che sia priva di elementi di organizzazione e di beni strumentali (nel caso di specie, l'azienda trasferita era in liquidazione).

Nota del prof. avv. Giuseppe Corasaniti

Brevi note in tema di determinazione del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro

1. La fattispecie esaminata dalla Commissione tributaria provinciale di Foggia

La sentenza in rassegna presenta indubbi profili di interesse in quanto affronta l'annosa questione relativa alla determinazione del valore (fiscalmente rilevante ai fini dell'imposta di registro) dell'avviamento inerente ad un complesso aziendale oggetto di cessione a titolo oneroso.

Difatti, il Collegio, dopo aver "osservato" che il concetto di avviamento "non è del tutto pacifico", prosegue chiarendo che il valore di avviamento è quello che nella cessione si attribuisce all'azienda quale complesso economico già funzionante, quale "prezzo" per "il grado di organizzazione e di efficacia già raggiunto dall'azienda ed in riconoscimento di una somma di spese, cure, rischi, studi, ecc. che il rappresentate della stessa ha dovuto sostenere per consolidare l'esercizio e sviluppare la produttività".

Ne consegue, pertanto, che sono molteplici gli elementi (clientela, crediti, capacità dei dipendenti, ecc..) che devono essere tenuti presenti nella valutazione della redditività dell'azienda.

Più precisamente, a tal fine, secondo la Commissione tributaria provinciale di Foggia, sarebbe necessario determinare in via preliminare "la produttività efficace dell'organismo industriale, analizzarne i costi di produzione, ricercarne l'utile netto annuo medio, esaminando all'uopo, se possibile, i registri amministrativi dell'azienda cedente ed eseguendo ricerche e controlli tecnici economici adeguati. Solo in questo modo si potrà giudicare se l'impresa sia improduttiva, scarsamente produttiva, offra un plus reddito oltre il normale, nel qual caso soltanto potrà passarsi alla determinazione di un valore aggiunto a titolo di avviamento".

Peraltro, con specifico riferimento a quest'ultimo aspetto, il Collegio giudicante sembrerebbe condividere quel (corretto) orientamento giurisprudenziale¹ secondo il quale i livelli reddituali degli ultimi esercizi possono rappresentare nulla più che un indizio (ma non sono certamente sufficienti) nella determinazione del valore dell'avviamento, il quale non può essere "presunto" sulla base di meri calcoli matematici, essendo, invece, necessario, ai fini del calcolo, una valutazione della concreta ed effettiva realtà aziendale e, dunque, dei molteplici fattori oggettivi e soggettivi che caratterizzano tale specifica realtà produttiva.

A conferma di ciò, nella sentenza annotata viene richiamato un precedente in tal senso della Commissione tributaria provinciale di Ravenna (sent. n. 70 del 16 luglio 2002) secondo cui "nella valutazione dell'avviamento l'Ufficio non può utilizzare formule matematiche astratte e generiche di non facile comprensione, senza tener conto delle concrete particolari caratteristiche tipiche dell'azienda".

Difatti, nella fattispecie sottoposta all'esame del Collegio l'Agenzia delle entrate aveva, tra l'altro, proceduto a rettificare il valore dell'avviamento commerciale motivando tale rettifica *ex artt.* 51, 4° co., d.p.r. n. 131 del 1986 e 2, d.p.r. n. 460 del 1996,² sulla base di un mero calcolo matematico.

¹ In tal senso, per la giurisprudenza di merito cfr., *ex multis*, Comm. trib. prov. Latina, sez. II, 11 febbraio 1997, n. 359, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1998, 654 con commento di C. C. CAIMI, *La valutazione dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro*; Comm. Trib. I grado, Sondrio, 14 marzo 1996, in *Il Fisco*, 1996, 4886; Comm. Trib. I grado Vasto, 25 giugno 1993, in *Il Fisco*, 1993, 10230; per la giurisprudenza di legittimità cfr. Cass., sez. I, 20 settembre 1996, n. 8387, in *Corr. Trib.*, 1997, 1100; nonché *Comm. trib. centr.*, sez. XXI, 21 giugno 1990, n. 4857, in *Comm. Trib. centr.* 1990, II, 496.

² Si tratta del "regolamento per l'attuazione delle disposizioni previste in materia di accertamento con adesione, con riferimento alle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipo-

co,³ dunque sulla base di “formule astratte e generali, senza tener conto delle concrete particolari caratteristiche” dell’azienda ceduta.

Diversamente, secondo la Commissione tributaria, l’Ufficio nella valutazione del valore dell’avviamento commerciale avrebbe dovuto tener conto della specifica realtà aziendale ed, in particolare, della circostanza che quest’ultima era in liquidazione e, quindi, “sprovvista ormai di organizzazione ed altro”. Difatti, la società cedente, in via di liquidazione, era ormai priva di una struttura organizzativa, di fattori produttivi, quali attrezzature, strutture operative, in possesso soltanto della certificazione S.O.A. che permette ad una impresa di partecipare a determinate gare d’appalto; ma è evidente come – prosegue la Commissione – la produttività ed il valore di una azienda non possa basarsi solo su di una semplice certificazione, in assenza di una adeguata struttura organizzativa.

Viene finanche messa in dubbio la stessa configurabilità, nella specie, di una azienda, affermandosi che “un’azienda sprovvista di beni strumentali non è azienda”, dovendosi, invece, ravvisare una cessione di azienda solo laddove l’oggetto del trasferimento sia identificabile in un insieme di beni organizzati in un contesto produttivo dall’imprenditore per l’attività di impresa (ed ancora esistente al momento della cessione), la cui gestione venga proseguita o ripresa dal soggetto cessionario.⁴

In considerazione di ciò, prima di esaminare – in breve – l’attuale “stato” della giurisprudenza e della dottrina in merito alla “questione” della valuta-

tecaria, catastale e comunale sull’incremento di valore degli immobili”, il cui art. 2, nel disciplinarne i criteri di applicazione, al 4° comma dispone che “*per le aziende e per i diritti reali su di esse il valore di avviamento è determinato sulla base degli elementi desunti dagli studi di settore o, in difetto, sulla base della percentuale di redditività applicata alla media dei ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati ai fini delle imposte sui redditi negli ultimi tre periodi di imposta anteriori a quello in cui è intervenuto il trasferimento, moltiplicata per 3. La percentuale di redditività non può essere inferiore al rapporto tra il reddito d’impresa e i ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati ai fini delle stesse imposte e nel medesimo periodo. Il moltiplicatore è ridotto a 2 nel caso in cui emergano elementi validamente documentati e, comunque, nel caso in cui ricorra almeno una delle seguenti situazioni: a) l’attività sia stata iniziata entro i tre periodi d’imposta precedenti a quello in cui è intervenuto il trasferimento; b) l’attività non sia stata esercitata, nell’ultimo periodo precedente a quello in cui è intervenuto il trasferimento, per almeno la metà del normale periodo di svolgimento della attività stessa; c) la durata residua del contratto di locazione dei locali, nei quali è svolta l’attività, sia inferiore a dodici mesi*”.

³ L’Amministrazione finanziaria negli accertamenti aventi ad oggetto la determinazione del valore dell’avviamento, ha sviluppato una prassi basata su rigidi criteri matematici in forza dei quali il valore dell’avviamento viene “presunto” applicando un “coefficiente reddituale” al volume di affari conseguito dall’azienda negli ultimi esercizi. Si tratta di metodi di valutazione che derivano dagli usi economico-aziendali, che hanno elaborato il metodo reddituale, quello patrimoniale e quello misto patrimoniale-reddituale.

⁴ In tal senso cfr., *ex multis*, Cass. 27 settembre 2007, n. 20221, in banca dati *Fisconline*.

zione del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro, appare opportuno premettere dei cenni relativamente alla nozione fiscalmente rilevante di azienda.

2. Cenni sulla nozione di azienda

La dottrina tributaria, ai fini della ricostruzione del concetto di azienda, ha manifestato, tra i primi commentatori e segnatamente sul versante dell'imposizione indiretta, l'intento di disegnare un'accezione di azienda mutuata dall'elaborazione civilistica. Prova ne sia che lo stesso Antonio Uckmar,⁵ nella trattazione dell'azienda nella legge di registro, richiama i più autorevoli studiosi dell'epoca e le loro elaborazioni civilistiche, come il Carnelutti o il Carrara.

È il primo di questi autori⁶ a dare avvio all'orientamento che ritiene preferibile la tesi dell'azienda come *universitas*, aderendo, in particolare, alla tesi del *corpus universum*, ben distinto dalle sue singole parti. In questo quadro, l'azienda è formata da molteplici elementi tra cui anche dall'elemento lavoro come coefficiente preponderante dell'avviamento.

Alla teoria universalistica si opponeva quella del Carrara,⁷ che arrivava a rifiutare l'inquadramento dell'azienda nella categoria delle cose, giungendo ad identificarla con il solo avviamento,⁸ tesi, quest'ultima, giudicata⁹ di brillante originalità, ma non meritevole di essere condivisa, non solo a fini fiscali.

Dalla considerazione dell'unità dell'azienda deriva l'attrazione, al relativo regime impositivo, di tutti i beni e rapporti che di essa facciano parte, prescindendo dalla ricorrenza di un'organizzazione dei medesimi. Questa conclusione si fonderebbe sulla circostanza che il valore dell'azienda non è dato dalla somma del valore dei beni e diritti *trasferiti*, ma dal «valore complessivo degli elementi che la compongono»¹⁰ (corsivi miei).

⁵ Cfr. A. UCKMAR, *La legge di registro*, II, Padova, 1958, 98.

⁶ Cfr. F. CARNELUTTI, *Valore giuridico della nozione dell'azienda commerciale*, 1924, I, 156.

⁷ Cfr. F. CARRARA, *Appunti per una nuova imposta del concetto di azienda*, in *Riv. dir. comm.*, 1926, I, 45.

⁸ Scrive F. CARRARA, *op. cit.*, 47: «non è possibile raccogliere nello stesso aggregato elementi così profondamente disparati come gli uomini che compongono il fattore lavoro e le cose che servono all'impresa (...) se cedo l'avviamento dovrò considerare come ceduta l'azienda, anche se non cedo le merci, le materie prime, il contratto di locazione ecc.».

⁹ A. UCKMAR, *La legge di registro*, II, *cit.*, 99, risponde a CARRARA: «Sono curioso di sapere chi sarebbe disposto ad acquistare l'avviamento puro e semplice di un'azienda, quando si fossero esclusi dalla cessione tutti gli elementi costituenti l'azienda stessa (merci, mobili, crediti, ditta, locali). L'azienda non può identificarsi con l'avviamento il quale, anche se si vuole considerare un bene, deve necessariamente considerarsi una cosa incorporale, un bene in potenza, incapace di produrre un reddito se non è in connessione con un'azienda materialmente costituita».

¹⁰ Cfr. ancora una volta, l'efficace intervento di S. LA ROSA, *Cessione d'azienda e cessione di beni tra imposta di registro e Iva*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 307.

Tali profili di valorizzazione incidono anche ai fini dell'Iva, dal momento che secondo quanto si legge nella relazione al Senato al disegno di legge delega sulla riforma tributaria degli anni settanta, l'esclusione da Iva delle cessioni di aziende e complessi aziendali di cui all'art. 2, comma 3, *lett. b)* del d.p.r. 633/1972 trova la sua *ratio* nelle «(...) difficoltà che, in caso di loro assoggettamento, si incontrerebbero per la valutazione dei soli elementi materiali facenti parte del complesso aziendale trasferito, dato che non dovrebbe, comunque, tenersi conto, ai fini della determinazione della base imponibile, degli eventuali debiti e crediti trasferiti né della parte di corrispettivo riferito al valore di avviamento (...)».¹¹

Come sostenuto da una parte della dottrina,¹² sembra evidente che la norma troverebbe giustificazione nell'esigenza di evitare che l'avviamento possa essere assoggettato ad Iva, sia in quanto esso non rappresenta un bene materiale o immateriale, sia perché non è un mezzo di produzione di servizi.¹³ Se, in linea di principio, l'avviamento potrebbe apparire quale forma di ricchez-

¹¹ Secondo S. LA ROSA, *op. cit.*, 309, nota 8, tali espressioni dimostrerebbero che, qualora le cessioni di aziende fossero state considerate come cessioni di beni materiali organizzati, esse non sarebbero state escluse dal campo di applicazione dell'Iva. Cfr. inoltre, P. FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, 166; R. BERTONI, *Gli aspetti del trasferimento di azienda nell'Iva*, in *Boll. trib.*, 1976, 753.

¹² Cfr. A. CARINCI, *Il trasferimento di azienda ai fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda a fini fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1177.

¹³ In dottrina, alle ricostruzioni tradizionali secondo cui l'avviamento consiste nell'attitudine dei beni organizzati a produrre reddito in futuro (in tal senso v. F. GALGANO, *Diritto civile e commerciale, L'impresa e le società*, Padova, 1990, 97;) si affianca chi lo considera una qualità intrinseca dell'azienda nel suo complesso (v. P.G. JAEGER, *Il bilancio d'esercizio delle società per azioni*, Milano, 1980, 75) laddove altri ritengono che esso costituisca un valore addizionale rispetto al valore dei singoli beni che la compongono (G. AULETTA, *Avviamento*, in *Enc. Dir.*, IV, Milano, 1959, 633; L. DE ANGELIS, *L'avviamento nella valutazione delle azioni non quotate trasferite mortis causa*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, II, 32 ss.; in giurisprudenza cfr. Cass., sez. I, 28 aprile 1998, n. 4319). Su talune questioni contabili in tema di avviamento, cfr. A. MAGISTRALE, *Valutazione dell'avviamento in caso di cessione d'azienda ed utilizzo di criteri meramente matematici*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 86; S. GALLO, *La valutazione dell'avviamento con metodi matematici*, in *Corr. trib.*, 2003, 1709; A. SANTI, *L'imprenditore può detrarre l'Iva sulle operazioni passive propedeutiche all'avviamento*, nota a Cass., sez. V, 9 dicembre 2002, n. 17514, in *Corr. trib.*, 2003, 982. Sul fronte della dottrina straniera, segnatamente tedesca, si segnalano, sugli sviluppi attuali del concetto di *Unternehmen*, K. SIDDT, *Handelsrecht*, XXII ed. München, 1995, 30 ss.; fra i lavori più risalenti nel tempo, v. W. ENDEMANN, *Das deutsche Handelsrecht*, IV ed., Lipsia, 1887, 54 ss.; BEKKER, *Zweckvermögen, insbesondere Peculium, Handelsvermögen und Aktiengesellschaften*, in *ZHR*, IV (1861), 537 ss.; O. PISKO, *Das Kaufmännische Unternehmen*, in *Ehrenbergs Handbuch des gesamten Handelsrechts*, II, 1, Leipzig, 1914, 195 ss.; ISAY, *Das Recht am Unternehmen*, Berlin, 1910; H. OPIKOFER, *Das Unternehmensrecht*, Tübingen, 1927; J. VON GIERKE, *Das Handelsunternehmen*, in *ZHR*, 1948, 1 ss.

za, come tale prestandosi ad essere assoggettata all'imposta di registro al momento del trasferimento, è pur vero che esso non può circolare autonomamente dall'azienda.

Pertanto, è quest'ultima, per forza di cose, a dover essere esclusa da Iva. In realtà, le posizioni dottrinarie, sul punto, sono discordi ma entrambe di contenuto definito, essendovi sia chi sostiene che l'azienda possa circolare in via autonoma dall'avviamento,¹⁴ sia chi giunge a conclusioni opposte.¹⁵

Senza pretesa di mettere fine al mai sopito dibattito sulla nozione di azienda – in quanto tale o esclusivamente a fini fiscali – si ritiene che probabilmente in termini metodologici il ricorso ad un qualsiasi criterio non è mai del tutto appagante. L'aspirazione degli studiosi dei primi anni del secolo scorso era quella di ricostruire un concetto di azienda che potesse valere in un'ottica di sistema, perché il diritto tributario, pur tendendo all'autosufficienza, non può sottrarsi all'unità del diritto. Probabilmente occorre riprendere questo insegnamento¹⁶ per attualizzarlo: del resto, la norma tributaria che tassa un trasferimento non è in grado di descrivere gli effetti giuridici dell'atto, né può dirsi che quello sia il suo compito; essa deve occuparsi piuttosto di individuare se ed in che misura un fenomeno giuridico possa rilevare per il Fisco.

Ciò non riduce la portata della disposizione tributaria, né la svuota di significato; anzi forse la arricchisce, perché le consente di recepire ciò che, evidentemente, appartiene ad un diverso ramo del diritto, modellandolo attraverso la lente dell'interesse fiscale.

La giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione tende ad applicare la concezione civilistica dell'azienda. Carattere precipuo dell'azienda, secondo la nozione civilistica dell'istituto, è "l'organizzazione dei beni finalizzata all'esercizio dell'impresa", intesa come opera unificatrice dell'imprenditore funzionale alla realizzazione di un rapporto di complementarità strumentale

¹⁴ Così F. CICOGNANI, voce *Avviamento commerciale: II) Diritto tributario*, in *Enc. Giur. Trecani*, Roma, 1988.

¹⁵ In tal senso, G. AULETTA, *op. cit.*, 6.

¹⁶ A. UCKMAR, *La legge di registro, op. cit.*, I, 92 scriveva: «Per ben applicare le tasse di registro occorre, pertanto, avere piena conoscenza del diritto comune, massime del diritto civile e di quello commerciale, giacché nel tassare un atto o una convenzione non ci si può fermare alla forma esteriore, ma si deve indagare la natura e gli effetti giuridici dell'atto, del trasferimento o della convenzione. Le tasse di registro colpiscono gli atti civili, commerciali, giudiziali; è quindi necessario che chi le applica abbia conoscenza perfetta di tali atti, della loro portata, dei loro effetti economici e giuridici, e questa conoscenza presuppone completa dimestichezza col diritto comune. Occorre però sempre tener presente che la legge di registro è legge speciale e quindi, benché abbia stretti vincoli col diritto comune, non può considerarsi come elemento integratore ed integrativo delle norme di quest'ultimo nei casi in cui tali norme non siano chiare, precise, complete».

tra beni destinati alla produzione. Pertanto, si è in presenza di una cessione di azienda – con conseguente applicazione dell'imposta di registro e non dell'Iva – tutte le volte in cui la relativa convenzione negoziale abbia avuto ad oggetto il trasferimento di beni organizzati in un contesto produttivo (anche solo potenziale) dall'imprenditore per l'attività d'impresa, senza che risulti di ostacolo alla configurabilità della cessione né la mancanza dell'avviamento né la destinazione dei beni aziendali ad altro settore produttivo da parte dell'acquirente, purché la nuova produzione si realizzi, pur sempre, attraverso tale complesso di beni già organizzati dal precedente imprenditore.¹⁷

Su questa base divengono irrilevanti la temporanea sospensione dell'attività e l'avvio delle procedure per lo stato di cassa integrazione dei dipendenti. Ciò nondimeno, a differenza di quanto previsto in tema di successione nei contratti ai sensi dell'art. 2558 c.c., non rileva la circostanza che non siano stati trasferiti i contratti aziendali o la totalità dei rapporti giuridici attivi e passivi o, ancora, l'avviamento, profilo, quest'ultimo, su cui la giurisprudenza ha maturato un indirizzo pacifico.¹⁸

¹⁷ Cfr. Sent. n. 4319 del 5 novembre 1997 (dep. il 28 aprile 1998) della Corte Cass., Sez. I civ.

¹⁸ Secondo la Corte di Cassazione (v. sez. III, 20 aprile 2004, n. 7498), occorre di volta in volta verificare se l'avviamento abbia formato oggetto di cessione, in quanto questo potrebbe non rientrare nell'oggetto della cessione. Non costituisce necessariamente una componente dell'azienda. Sotto questo profilo, ai fini della relativa iscrizione in bilancio in via autonoma è stato precisato (v. Cass., sez. V, 16 giugno 2003, n. 9592) che l'art. 2426 c.c. (nella formulazione anteriore alla sostituzione operata dal d.lgs. n. 127 del 1991) impediva alle società l'iscrizione in bilancio soltanto del proprio avviamento «originario» ed «autoprodotta» e consentiva, invece, nei limiti di quanto effettivamente versato a tale titolo, l'iscrizione dell'avviamento «derivato», cioè frutto dell'acquisizione di un'azienda, sempre che per tale avviamento fosse stato pagato un corrispettivo. Pertanto, anche nel caso di fusione per incorporazione non si poteva escludere che una parte del costo dell'operazione fosse imputabile al valore dell'avviamento, e quindi che il costo dell'acquisito avviamento fosse iscrivibile in bilancio. In altre occasioni l'avviamento veniva considerato come una qualità dell'azienda (Cass., sez. I, 28 agosto 2004, n. 17207; Cass., sez. V, 25 febbraio 2002, n. 2702) irrilevante in via separata rispetto ad essa o comunque come una componente dell'azienda stessa (v. Cass., sez. V, 19 marzo 2002, n. 3960). Si ricorda, peraltro, come la Suprema Corte abbia escluso, ad esempio, la sussistenza di una cessione di ramo di azienda, per difetto del vincolo di organizzazione teleologica, essendo l'attività commerciale svolta dal cessionario radicalmente diversa da quella in precedenza esercitata dal cedente, per la quale il cessionario non era neppure fornito della necessaria licenza, ed, esclusa pertanto ogni cessione di avviamento, i beni in concreto trasferiti si riducevano ad alcuni scaffali, banconi ed altre suppellettili di per sé inadeguate a rappresentare un complesso unitario di beni organizzati a fini economici. In tal senso cfr. Cass., sez. I, 27 febbraio 2004, n. 3973. Per l'approfondimento delle posizioni della Suprema Corte in tema di azienda v. il contributo di A. MUNARI, *Trasferimento e affitto dell'azienda in relazione all'evoluzione della giurisprudenza della Cassazione*, in *Giur. comm.*, 1991, II, 231 come nota a Cass., sez. lav., 15 gennaio 1990, n. 123.

2. Sull'annosa "questione" della valutazione del valore dell'avviamento nella cessione dell'azienda

Ebbene, nel caso in cui l'oggetto della cessione a titolo oneroso sia qualificabile quale complesso aziendale si pone l'ulteriore problema relativo alla determinazione del valore dell'(eventuale) avviamento, tutte le volte in cui una parte del corrispettivo pagato dal cessionario rappresenti per l'appunto il "prezzo" riconosciuto al cedente per l'avviamento commerciale del "bene produttivo" trasferito.

Sul punto non può mancare di evidenziare come un "problema" di valutazione del valore dell'avviamento si ponga con maggiore incisività nell'ambito dell'imposta di registro, laddove è possibile parlare di un vero e proprio accertamento di valore dell'avviamento commerciale; diversamente, con riferimento alle imposte sui redditi, poiché la base imponibile è rappresentata dal prezzo contrattualmente determinato dalle parti (e non già dal valore di mercato) ciò che assume rilevanza fiscale è solo il corrispettivo pattuito per la cessione dell'azienda, qualunque sia l'effettivo valore della stessa e, dunque, dell'avviamento.¹⁹ Ciò non significa che il maggior valore accertato dall'Ufficio ai fini dell'imposta di registro non possa comunque essere utilizzato anche nell'ambito dell'accertamento ai fini delle imposte sui redditi, ma solo che in quest'ultimo caso l'oggetto dell'accertamento "è molto più complesso e condizionato da tutta una serie di circostanze che con l'avviamento non hanno nulla a che vedere (onerosità del trasferimento, realizzazione di un corrispettivo, sussistenza di una plusvalenza, ...)".²⁰ In altri termini, il maggior valore dell'avviamento accertato ai fini dell'imposta di registro ben potrà essere utilizzato dall'Ufficio quale mero indizio per accertare, anche ai fini delle imposte sui redditi, un maggior prezzo rispetto a quello dichiarato dalle parti, purché tale indizio sia suffragato da ulteriori elementi raccolti in sede di verifica fiscale.²¹

¹⁹ Peraltro, con specifico riferimento all'accertamento del valore dell'avviamento in materia di imposte sul reddito, si segnala la recente sentenza della Corte di Cassazione del 6 febbraio 2008, n. 9950 (in banca dati *Fisconline*) in cui si è affermato che, in caso di cessione di azienda, sebbene il corrispettivo per la cessione sia il frutto della libera contrattazione delle parti, tuttavia la conseguente ripartizione contabile, tra le singole componenti aziendali, del corrispettivo complessivamente versato non è insindacabilmente rimessa all'imprenditore cessionario ed è soggetta al rispetto del criterio della correttezza e veridicità del bilancio, con la conseguenza che tutti gli elementi attivi e passivi devono essere iscritti in bilancio al loro valore reale. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria ben può sindacare se sia congrua la parte del corrispettivo imputata dal cessionario all'avviamento dell'azienda acquistata.

²⁰ In questi termini cfr. A. CARINCI, *Profili di rilevanza fiscale dell'avviamento (definizione, natura, circolazione, quantificazione)* (*Rassegna di giurisprudenza*), in *Riv. Dir. trib.*, 1996, 513.

²¹ In tal senso cfr. *Comm. Trib. centr.*, 5 luglio 1990, n. 5016, in *Comm. trib. centr.* 1990, I, 522; *Comm. trib. II grado Alessandria*, 2 marzo 1989, n. 58.

Con specifico riferimento all'imposta di registro, difatti, l'art. 51, 4° co., d.p.r. n. 131 del 1986, stabilisce che il valore della azienda ceduta "è *controllato dall'ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento (...), al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile (...). L'ufficio può tenere conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e può procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto*".

La norma *de qua*, quindi, individua espressamente l'avviamento tra i beni che compongono l'azienda, senza tuttavia definire alcun criterio (legale) per la sua quantificazione, limitandosi ad affermare, nel 2° comma, che per gli atti aventi ad oggetto aziende la base imponibile è commisurata al loro valore venale in comune commercio.

Ne consegue che, in assenza di precise regole di valutazione normativamente predeterminate, l'Amministrazione finanziaria "ha sviluppato una propria linea interpretativa, basata su rigidi criteri matematici, che traggono il valore dell'avviamento applicando un astratto «coefficiente reddituale» al volume di affari conseguito dall'azienda negli ultimi esercizi, talvolta combinato con riferimenti al patrimonio sociale".²²

In verità, quelle applicate dagli Uffici²³ rappresentano regole di quantificazione dell'avviamento ricavate dai metodi e procedimenti elaborati dalla dottrina aziendalistica ed applicati nella pratica commerciale.

A fronte di ciò, nella consapevolezza della difficoltà di riuscire ad individuare degli affidabili e precisi criteri di quantificazione dell'avviamento, la giurisprudenza – così come correttamente osservato da autorevole dottrina²⁴ – ha a sua volta tentato di elaborare una serie di principi al fine di "orientare la scelta tra quei differenti procedimenti e metodi" e "nel far questo si può dire che i giudici si siano mossi lungo due direttive: da un lato hanno preso in esame i diversi criteri di calcolo e, vagliandone la coerenza rispetto a quelle che hanno ritenuto essere le caratteristiche oggettive dell'avviamento, hanno finito per dichiarare l'illegittimità di taluni, o per imporre dei correttivi ad altri; dall'altro hanno considerato la procedura di accertamento del valore di

²² In questi termini cfr. C. C. CAIMI, *La valutazione dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro*, op. cit., 656.

²³ Peraltro, questa prassi seguita dagli Uffici è stata supportata anche da alcune circolari, quali ad esempio, le circolari n. 10 del 19 febbraio 1980 e n. 69 del 3 novembre 1980 degli Ispettorati comportamentali delle tasse ed imposte indirette di Napoli e Bologna, oltre che "legalizzata" dal già ricordato regolamento approvato con d.p.r. n. 460 del 31 luglio 1996.

²⁴ Si veda A. CARINCI, *Profili di rilevanza fiscale dell'avviamento (definizione, natura, circolazione, quantificazione)* (Rassegna di giurisprudenza), op. cit., 507-508.

avviamento nel suo complesso, giungendo per questa via a pretendere, come garanzia della corretta determinazione, l'adozione di precise cautele ed accorgimenti".

Ed è sempre la giurisprudenza²⁵ che, partendo dalla definizione stessa di avviamento inteso quale attitudine dell'azienda a produrre profitti,²⁶ ha più volte chiarito come il dato da prendere in considerazione ai fini della sua quantificazione sia non tanto il volume d'affari degli ultimi esercizi, il quale può costituire al più un indizio, bensì l'effettiva capacità di reddito della (*recte*, il reddito effettivamente prodotto dall') azienda, da determinarsi sulla base di una analisi concreta della specifica realtà aziendale oltre che delle prospettive reddituali per il futuro, e non già da "presumersi" sulla base di mere formule matematiche.

Orbene, è evidente come la sentenza in rassegna si inserisca nel solco di questo orientamento giurisprudenziale secondo cui la determinazione del valore dell'avviamento costituisce un'operazione complessa che non può essere ricondotta a rigide e prestabilite regole matematiche, indifferente alle specifiche realtà aziendali, con la conseguente necessità che l'Ufficio, ai fini della valutazione dell'avviamento, pur potendo tener presente la media aritmetica della redditività, tuttavia non può fondare la rettifica solo su quest'ultima, rappresentando niente poco più che un mero indizio, il quale dovrà, invece, essere corroborato ed integrato con altri elementi ricavati da un'analisi concreta della singola realtà aziendale, oltre che da un accurato riscontro dell'effettivo andamento gestionale dell'azienda, valutando con attenzione la sua effettiva consistenza e la sua potenzialità reddituale.²⁷

Ne discende che in tema di accertamento di maggior valore agli effetti dell'imposta di registro, l'onere della prova della pretesa impositiva incombe sull'Ufficio²⁸ il quale, quindi, non potrà limitarsi a rettificare il valore dell'avviamento sulla base della semplice applicazione di formule matematiche, bensì dovrà "provare" il maggior valore sulla base di elementi (anche presuntivi) dallo stesso acquisiti durante la fase di controllo a seguito dell'esperimento degli accessi, delle ispezioni e delle verifiche fiscali.

²⁵ In tal senso cfr. *ex multis*, Comm. trib. I grado Latina, 17 dicembre 1987, in *Boll. Trib.*, 1989, 75; Comm. trib. centr., 6 luglio 1988, n. 5429, in *Comm. trib. centr.*, 1988, II, 597; Comm. trib. I grado Modica, 23 maggio 1989, in *Il Fisco*, 1989, 6777; Comm. trib. I grado Sondrio, 14 marzo 1996, in *Il Fisco*, 1996, 4886, Cass., 21 aprile 1964, n. 951, in *Foro it.*, 1964, I, 1423; Comm. trib. centr., 16 marzo 1977, n. 733, in *Comm. trib. centr.*, 1977, I, 155.

²⁶ In questi termini cfr. Cass. 17 settembre 1963, n. 3080, in *Foro It.*, 1964, I, 612 ss.

²⁷ In tal senso cfr. Comm. trib. prov. Ravenna, sez. II, 19 marzo 2002, n. 70; Comm. trib. prov. Macerata, sez. IV. Del 18 maggio 2006, n. 44.

²⁸ In questi termini cfr. Cass., sez. I, 17 marzo 1995, n. 3080, in banca dati *Fisconline*.

Pertanto, anche i relativi atti impositivi dovranno essere adeguatamente motivati, con la conseguenza che, nel caso in cui si sia proceduto alla rettifica del valore dell'avviamento sulla base di un più elevato coefficiente di redditività, nella motivazione dell'atto dovranno essere esplicitate le ragioni che hanno giustificato questa scelta anche e soprattutto in considerazione delle concrete caratteristiche della specifica realtà aziendale.²⁹

Da ultimo, si ricorda che la valutazione dell'avviamento, costituendo un giudizio di merito, è sindacabile innanzi alla Suprema Corte di Cassazione solo per difetto di motivazione della sentenza impugnata.

IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE - Regime della franchigia - Atti di donazione non eccedenti il limite della franchigia - Assoggettamento alla tassa fissa di registro - Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II (Presidente: Perna – Relatore: Morgese). Sent. n. 306 del 28 gennaio 2008.

In tema di imposta sulle successioni e donazioni, la reintroduzione del regime della franchigia disposta dalla Legge 24 novembre 2006 n. 286 non ha tuttavia previsto che agli atti di donazione di beni o diritti non eccedenti il limite della franchigia debba applicarsi l'imposta di registro in misura fissa; né a tale applicazione della tassa fissa può giungersi per via di applicazione analogica, ostandovi il carattere tassativo della enumerazione delle fattispecie che vi sono soggette contenuta nell'art. 59 del D.Lgs. 31 ottobre 1990 n. 346.

IMPOSTA DI SUCCESSIONE - Terreno edificabile sulla base di P.R.G. antecedente alla apertura della successione - Valutazione automatica - Inapplicabilità - Accertamento di maggior valore - Legittimità - Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Cigna – Relatore: De Francesco). Sent. n. 18 del 6 marzo 2007.

È legittimo l'operato dell'Ufficio che ha disatteso la valutazione auto-

²⁹ Cfr. Cass., sez. I, 20 settembre 1996, n. 8387, in *Corr. Trib.* n. 15, 1997, 1100.

matica e ha proceduto alla rettifica di valore del terreno indicato come agricolo assumendo il valore dichiarato dagli stessi coeredi per lo stesso terreno nell'atto di divisione posto in essere il mese successivo alla apertura della successione.

Nota del dott. Marco Ligrani

La valutazione automatica non blocca l'accertamento

La copertura dall'attività accertativa garantita, in materia di imposta di successione, dalla scelta del criterio di valutazione c.d. "automatico", non opera in maniera assoluta, ma cede il passo di fronte alla variabilità cui sono soggette le valutazioni dei terreni a destinazione edificatoria.

Infatti, l'articolo 34, comma 5, del D.P.R. 346/90¹ (in base al quale "non sono sottoposti a rettifica il valore degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a settantacinque volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i fabbricati, a cento volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi, né i valori della nuda proprietà e di diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base a norma dell'art. 14"), nel prevedere che tale criterio non trova applicazione "per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria", lascia libera l'amministrazione finanziaria di sottoporre a rettifica il valore dichiarato per un suolo edificabile.

Tale destinazione, com'è noto, deve risultare dal piano regolatore generale approvato dal comune, dovendosi prescindere, come sottolineato dai giudici pugliesi, dall'approvazione dello stesso da parte della regione, in quanto la natura edificatoria rende la valutazione del terreno – per così dire – intoccabile anche in caso di mancata approvazione dello strumento urbanistico da parte della Regione;² conclusione, questa, non certo di poco conto, se si pensa che finisce con il rendere, di fatto, irrilevante il completamento dell'iter amministrativo territoriale.³

¹ Testo unico sull'imposta di successione.

² Cfr. Cass. n. 7742/08.

³ È appena il caso di ricordare che tale principio, anche se limitato alle imposte dirette, all'I.V.A., all'imposta di registro ed all'I.C.I., ha trovato, pochi anni or sono, una espressa collocazione normativa con l'entrata in vigore del Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 (c.d. "Visco-Bersani").

Si riporta il testo dell'articolo 36, comma 2: "Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131,

Ma tornando alla limitazione del criterio “automatico”, appare evidente l’interesse che ha ispirato il legislatore tributario allorché ha ritenuto di escludere i terreni edificabili dallo “scudo” del valore “automatico”, dal momento che gli stessi rappresentano la tipologia di suoli che più di tutte è soggetta agli incrementi di valore dovuti alle oscillazioni di mercato, con innegabili vantaggi dal punto di vista del gettito.

Tuttavia, se sono comprensibili tali finalità di cassa, non bisogna dimenticare che il criterio di valutazione “automatico” ha natura di norma premiale, che, in quanto tale, dovrebbe esplicitare i propri effetti per il solo fatto che un contribuente ritenga di dichiarare un valore non inferiore rispetto a quello stabilito dalla legge e non, viceversa, a seconda della natura del cespite caduto in successione.

Infatti, se la finalità del legislatore è quella di spingere i contribuenti a dichiarare valori ritenuti più congrui (perché in linea con le risultanze catastali) ed, allo stesso tempo, più elevati, dovrebbe prescindere dalla natura del cespite oggetto di dichiarazione, perché, diversamente (come effettivamente accade), si priva la norma della finalità che le è propria.

Senza contare che il consentire l’accesso alla copertura accertativa, prevista dal criterio “automatico”, in ragione del fatto che a cadere in successione siano terreni con o senza destinazione edificatoria, espone la norma a possibili censure sotto il profilo della violazione del principio di uguaglianza, in quanto la stessa finisce con l’incidere diversamente sulle posizioni soggettive di contribuenti nonostante si trovino nella medesima situazione di fatto.

Sta di fatto che tale indirizzo normativo è stato ribadito con l’entrata in vigore del decreto “Visco-Bersani”,⁴ il quale ha ulteriormente circoscritto, anche se ai soli fini dell’imposta di registro, l’operatività del criterio “automatico”, limitandola alle sole cessioni degli immobili (e relative pertinenze) ad uso abitativo effettuate nei confronti di persone fisiche non operanti nell’esercizio di imprese o di arti o professioni.

del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un’area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall’approvazione della regione e dall’adozione di strumenti attuativi del medesimo”.

Si ricorda, infine, che a tale disposizione è stata attribuita natura interpretativa, con efficacia, quindi, anche retroattiva: vds. sentenza n. 25506/06 della Corte di Cassazione, SS.UU.

⁴ Citato in nota 3.

INVIM - Trasferimento a seguito di espropriazione forzata - Soggezione all'imposta - Illegittimità costituzionale - Manifesta infondatezza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: Corvaglia – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 7, parte II, del 13 febbraio 2007.

È manifestamente infondata l'eccezione di illegittimità costituzionale dell'art. 2 del D.P.R. n. 643/72 che equipara, ai fini dell'imposizione, alle alienazioni volontarie a titolo oneroso i trasferimenti in seguito a espropriazione forzata.

INVIM - Periodo transitorio - Compravendita assoggettata ad IVA - Valore dichiarato - Contestazione congruità - Autonomo accertamento ai fini IVA - Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Scimè – Relatore: Cerase). Sent. n. 217 del 7 novembre 2007.

Un atto di vendita realizzata nel “periodo transitorio” di applicazione dell'INVIM non può essere sottoposto a giudizio di congruità qualora sia stato assoggettato ad IVA. Ove si intenda contestare la congruità del prezzo dichiarato, coincidente col valore finale denunciato e conseguito ai fini IVA, l'Amministrazione finanziaria dovrà necessariamente procedere ad un autonomo accertamento per IVA.

INVIM - Contratti detti di “cessione di cubatura” - Soggezione all'imposta - Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Samarelli). Sent. n. 10 del 22 marzo 2007.

L'indicazione contenuta nell'art. 2 del D.P.R. n. 643 del 1972 è tassativa, onde non è assoggettato all'INVIM il contratto (atipico) cosiddetto di “cessione di cubatura” benché attraverso di esso il cessionario realizzi un incremento di valore consistente nella maggiore potenzialità edificatoria.

DIRITTI E TRIBUTI LOCALI

ICI - Valore dell'immobile - Giudicato formatosi in una controversia relativa ad un anno - Efficacia vincolante nella controversia relativa ad altri (successivi) anni d'imposta - Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Monterisi). Sent. n. 84 del 22 novembre 2006.

Quello relativo al “valore dell'immobile” (nel caso di specie, di un'area fabbricabile) costituisce punto di decisione comune a due o più giudizi con la conseguenza che il giudicato intervenuto su di esso in uno dei giudizi spiega efficacia vincolante negli altri, ancorché la controversia nella quale quel giudicato sia intervenuto abbia riguardato un anno d'imposta diverso da quello o quelli cui la controversia si riferiva negli altri giudizi.¹

Nota redazionale

¹ È difficile, rispetto ai principi del giudicato sostanziale, consentire alla sentenza. Il giudicato tributario ha ricevuto attenzione dai maggiori studiosi (se ne sono occupati Allorio, Consolo e D'Ascola, Giannini, Glendi, Mangione, Randazzo, Russo, Satta, Tesauro) nonché una lunga elaborazione giurisprudenziale articolata su due indirizzi: da un lato, a partire dalla sentenza Cass. n. 1873 del 1962, quello secondo il quale “l'efficacia del giudicato resta limitata al periodo di imposta relativamente al quale è sorta la controversia, qualunque sia la natura delle questioni decise”; dall'altro, a partire dalla sent. n. 10280 del 2000 quello che, relativamente all'efficacia del giudicato in ordine alla qualificazione giuridica del rapporto e alla situazione giuridica o di fatto relativa ad un punto fondamentale comune alle più cause, nega ogni rilevanza (se ne leggano, però, i limiti entro i quali l'affermazione è fatta) al principio dell'autonomia tributaria dei giudizi. Il contrasto è giunto a definizione, com'è noto, con la sentenza delle S.U. n. 13916 del 2006 che ha avallato il secondo indirizzo. Non è però necessario per il caso di specie scomodare tale contesto dottrinale e giurisprudenziale perché anche alla stregua dell'indirizzo più estensivo, resta difficile prestare adesione all'uso fatto della nozione di *accertamento di fatto*.

Muoviamo dalla norma: art. 2909 del cod. civ. “l'*accertamento contenuto nella sentenza.....*” onde il problema si sposta sulla ricerca del significato di “*accertamento* “. Questo corrisponde al risultato di un'indagine compiuta nel processo e concernente o una situazione giuridica o anche la soluzione di una questione di fatto o di diritto

che abbia inciso su un punto fondamentale; onde, se il punto è comune a più cause, non può, in una seconda, essere nuovamente posto in discussione. Fin qui *nulla quaestio*, potrebbe dirsi.

Occorrono precisazioni ulteriori: il presupposto del “far stato” è che l’accertamento suddetto si riferisca a situazioni di fatto permanenti ed immutabili nel volgere del tempo (vedi proprio la sent. n. 13916/06), al punto che esse si presentino sostanzialmente identiche nel secondo giudizio (v. Cass. a partire da n. 2533 del 1966 sino a n. 5151 e n. 7411 del 2004, n. 7577 del 2003 ed altre conformi).

Il quesito è, allora: risponde a tale caratteristica di immutabilità nel tempo l’accertamento circa il *valore dell’immobile* al punto che accertato nella misura x per l’anno d’imposta y esso debba essere tenuto fermo, come oggetto di un giudicato, anche per l’anno w ?

La categoria economica del *valore* posta a fondamento dell’imposizione tributaria ha precipuo carattere di relatività.

Il valore, infatti, deriva da una relazione di importanza che viene stabilita tra una pluralità di indici, onde esso si traduce in una valutazione di per sé mutevole nel tempo, se, com’è di ogni categoria economica, mutano gli indici riferibili al contesto entro il quale la relazione è stabilita (per il bene che qui viene in considerazione: potere di acquisto della moneta, andamento del mercato immobiliare, rapporto tra domanda e offerta, mutamento delle caratteristiche del territorio o delle classificazioni alla stregua degli strumenti urbanistici). Questa è la ragione per la quale appare difficile consentire alla decisione, dalla cui motivazione, peraltro, non si deduce che dalla contribuente – la quale nel giudizio concernente le annualità di imposta 2000/2001 invocava il giudicato formatosi per le annualità 1993/1997 – era stata offerta una prova circa la stabilità del valore dell’immobile accertato per le precedenti annualità.

ICI - Espropriabilità dei suoli - Assoggettabilità all’imposta - Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Lancieri). Sent. n. 81, parte I, del 19 giugno 2007.

L’ICI, in quanto imposta patrimoniale, non colpisce la capacità di rendita del bene immobile, ma il suo valore, il quale non viene meno nel caso in cui sia destinato ad essere espropriato. La espropriabilità, pertanto, non costituisce una fattispecie di esenzione.

ICI - Suoli inseriti nei piani A.S.I. - Requisito della edificabilità - Inesistenza - Assoggettabilità all’imposta - Non sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Lancieri). Sent. n. 81, parte II, del 19 giugno 2007.

I suoli inseriti nei piani A.S.I. ed esclusi da ogni possibilità di edificabilità in quanto, secondo il piano, destinati in parte a viabilità e in parte a logistica, non sono assoggettabili ad ICI per inesistenza del requisito della edificabilità.

ICI - Fallimento del contribuente - Chiusura del fallimento senza alienazione dei beni soggetti all'imposta - Obbligo del fallito relativamente al pagamento dell'imposta - Sussistenza e decorrenza - Sanzioni durante il corso della procedura concorsuale - Mancanza del presupposto.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVI (Presidente: Nicastro – Relatore: Pellegrini). Sent. n. 164 del 26 ottobre 2007.

Allorché il fallimento si chiuda con il soddisfacimento dei creditori e tuttavia senza che si sia fatto luogo alla vendita degli immobili acquisiti alla massa, il fallito ritornato in bonis è obbligato al pagamento dell'imposta gravante sugli immobili in unica soluzione per tutte le annualità durante le quali ha avuto corso il procedimento fallimentare. Detto obbligo sorge con la chiusura del fallimento e la restituzione al fallito degli immobili, onde soltanto da tale momento tornano applicabili gli interessi e le eventuali sanzioni per l'omesso versamento.

ICI - Proprietario di aree fabbricabili - Perdita del diritto di proprietà per acquisto fattone a titolo originario dalla P.A. in seguito a occupazione e alla intervenuta irreversibile trasformazione dell'area - Obbligazione d'imposta in capo al privato proprietario - Insussistenza già dal momento della irreversibile trasformazione - Successivo atto negoziale di trasferimento del medesimo immobile in capo alla stessa P.A. - Irrilevanza.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Petrucci – Relatore: Marturano). Sent. n. 149 del 17 maggio 2007.

L'I.C.I. è dovuta a cagione del “possesso di fabbricati e aree fabbricabili a titolo di proprietà o di altro diritto reale”.

Verificatasi per effetto dell'occupazione (divenuta illegittima per il vano decorso dei termini del procedimento espropriativo) da parte della P.A. e della realizzazione di opere urbanistiche ed edilizie, l'irreversibile trasformazione del suolo e, conseguentemente, l'estinzione in tale momento del diritto di proprietà del proprietario privato, quest'ultimo non è più obbligato al pagamento dell'I.C.I. per lo stesso immobile, a nulla rilevando che in epoca successiva a tale irreversibile trasformazione lo stesso immobile sia stato oggetto di un atto di trasferimento dal privato proprietario alla stessa P.A. che dell'acquisto a titolo originario per effetto dell'irreversibile trasformazione si era giovata.

ICI - I.A.C.P. - Esenzione - Sussistenza - Legge finanziaria del 2006 (n. 266/2006) - Carattere interpretativo della norma - Estensione dell'esenzione anche ad anni precedenti - Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II (Presidente: D'Innella – Relatore: Moliterni). Sent. n. 118 del 23 ottobre 2007.

Gli immobili degli I.A.C.P. indicati nell'art. 7 comma 1 lett. i) del D.Lgs. n. 504 del 1992 sono esenti dall'imposta comunale sugli immobili in forza della disposizione dell'art. 7 comma 2 bis del D.L. n. 203 del 30/09/2005, convertito in Legge n. 248 del 2/12/2005, nonché dell'art. 1 comma 133 della Legge (finanziaria) n. 266/2005.

ICI - Immobile urbano - Nozione - Unità immobiliare - Nozione - Accatastamento - Obbligo - Disciplina legislativa - Individuazione - Pale eoliche - Sussistenza dell'obbligo.

IDEM - Base imponibile - Determinazione - Criteri - Centrale elettrica costituita da pala eolica - Qualificazione come "opificio" - Correttezza - Classificazione in cat. D come "immobile a destinazione speciale" - Legittimità.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. XI (Presidente: Morlacco – Relatore: Zoppo). Sent. n. 168 del 20 dicembre 2006.

(...omissis...)¹

¹ Si segnala nuovamente la sentenza su riportata (pubblicata sul n. 2/2007 del *Massimario*, p. 41), alla quale si aggiunge quella conforme n. 241/2006 della stesso Giudice (pres. Bortone – est. Gentile) che, sul punto relativo al classamento, espressamente indica come referente normativo della decisione l’art. 1 della legge n. 88 del 31 maggio 2005 di conversione in legge del D.L. n. 44 del 2005.

Nota della dott.ssa Elena Lombardi

La tassazione ICI delle centrali eoliche

Prima di analizzare la questione sotto il profilo normativo, appare utile descrivere il generatore eolico¹ nel suo complesso, in ragione delle sue componenti strutturali e del nesso funzionale che le unifica.

I generatori eolici o aerogeneratori convertono direttamente l’energia cinetica del vento in energia meccanica, che può essere quindi utilizzata per il pompaggio, per usi industriali e, soprattutto, per la generazione di energia elettrica. Un aerogeneratore ad asse orizzontale è composto da: una robusta fondazione, un sostegno, le pale, una navicella contenente i meccanismi di controllo, il generatore, il moltiplicatore di giri, il rotore ed un sistema frenante. Il sostegno può essere costituito da una torre tubolare o da un traliccio, infisso in un basamento posto sulla relativa struttura di fondazione, costituita in genere da un sistema di pali del medesimo tipo di quelli utilizzati nelle costruzioni edilizie di rilevante consistenza. Sulla sommità della torre è posta la gondola, o navicella, nella quale sono contenuti l’albero di trasmissione lento, il moltiplicatore di giri, l’albero veloce, il generatore elettrico e i dispositivi ausiliari. All’estremità dell’albero lento e all’estremità della gondola è fissato il rotore, costituito da un mozzo, sul quale sono montate le pale. Il rotore può essere esposto sia sopravvento sia sottovento rispetto al sostegno. La gondola è in grado di ruotare rispetto al sostegno allo scopo di mantenere l’asse della macchina sempre parallelo alla direzione del vento ed è per questo che l’aerogeneratore è definito “orizzontale”. Opportuni cavi convogliano al suolo l’energia elettrica prodotta e trasmettono i segnali necessari per il funzionamento. A completamento dell’impianto eolico nel suo complesso, oltre ai generatori descritti sopra, si devono considerare le installazioni elettriche ed i cavi per la connessione alla rete, i trasformatori, le piazzole ove risiedono i singoli aerogeneratori e la relativa viabilità di collegamento.

Da questa sintetica descrizione di un impianto eolico si evidenzia come lo

¹ Direzione centrale Cartografia, Catasto e Pubblicità Immobiliare, Circolare n. 14/2007 - Prot. 91924 del 22.11.2007 - Agenzia del Territorio.

stesso risulti complesso e articolato tanto da poter essere definito unità immobiliare complessa.

Definizione di immobile dal punto di vista, rispettivamente, tributario e civilistico

Giusta il disposto dell'art. 812 primo comma del cod. civ., sono considerati beni immobili il suolo... gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo *a scopo transitorio*, e, in genere, tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo. Quindi, sono da considerarsi immobili tutti quelli beni che in qualsiasi modo, e naturalmente o artificialmente, al suolo sono incorporati.

Benché non di data recente, fa testo ancora oggi la pronuncia n. 1964 del 1962 della Corte di Cassazione per il principio che proprio l'ampia e generica formula usata dalla norma in questione obbliga l'interprete a ritenere che essa sia stata adoperata per designare qualsiasi costruzione, a qualunque uso adibita, fatta con qualsiasi materiale.

In realtà, il valore centrale della norma, che certifica l'oggetto dell'attenzione precipua del legislatore, è costituito dal carattere strutturale della connessione, dalla irrilevanza dei mezzi di unione con i quali tale connessione sia stata realizzata, e dalla finalità della medesima connessione alla realizzazione dell'unico bene complesso.²

Ai sensi dell'art. 5 del r.d.l. n. 652/1939 "...si considera unità immobiliare urbana, ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per sé stessa utile ed atta a produrre un reddito proprio". Ai sensi dell'art. 4 dello stesso, invece, si definisce unità immobiliari urbane "...i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite, diversi dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo".

Il D.P.R. 1142/1949 ha poi precisato meglio la nozione di unità immobiliare, semplificandone l'applicazione.

L'espressione generica «ogni parte di immobile» contenuta nel decreto n. 652/39 è stata sostituita con l'espressione "... ogni fabbricato, porzione di fabbricato, o insieme di fabbricati", che estende la nozione a tutti i casi possibili, atteso che l'unità immobiliare può essere costituita sia da un fabbricato intero (si pensi ad una scuola), sia da una porzione di fabbricato (ad es. un appartamento), sia infine da un insieme di fabbricati (un opificio, un ospedale costituito da diversi padiglioni, ecc...). Più recentemente il DM Finanze 28/1998 ha precisato che l'unità immobiliare "...è costituita da una porzione

² Corte Suprema di Cassazione - Sentenza n. 13319 del 2006 - sezione n. 5.

di fabbricato, o da un fabbricato, o da un insieme di fabbricati ovvero da un'area, che, nello stato in cui si trova e secondo l'uso locale, presenta potenzialità di autonomia funzionale e reddituale”, e che sono unità immobiliari “anche le costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite, nonché gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo, purché risulti che si siano verificate le condizioni funzionali e reddituali di cui al comma 1. Del pari sono considerate unità immobiliari i manufatti prefabbricati ancorché semplicemente appoggiati al suolo, quando siano stabili nel tempo e presentino autonomia funzionale e reddituale”.

Nella definizione civilistica di unità immobiliare non si fa alcun riferimento ai materiali utilizzati, né ai sistemi di assemblaggio degli stessi. Nella definizione tributaristica invece, riveniente dall'art. 4 del rdl 652/1939 cit. risalta la puntualizzazione secondo cui sono da considerarsi unità immobiliari urbane “...i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite...”.

I materiali potranno, quindi, essere di varia natura e l'assemblaggio delle componenti costruttive potrà avvenire con la chiodatura, l'imbullonatura, la saldatura, ovvero attraverso malte e calcestruzzi basati su reazioni chimico-fisiche dei relativi componenti.

Pertanto, possiamo concludere che la centrale elettrica è da considerarsi un bene complesso, infisso al suolo, che dal punto di vista civilistico è considerato sotto il profilo statico, esclusivamente oggettivo e strutturale, pur avendo riguardo alla funzione del bene; dal punto di vista tributario l'unità immobiliare, semplice o complessa che sia, è presa in considerazione sotto il profilo economico della redditività.

Opificio industriale

Nella sentenza in oggetto, come già detto, la Società ricorrente, proprietaria della struttura, ha impugnato la sentenza per l'erroneità dei criteri di stima adottati ai fini della determinazione della rendita catastale, prendendo come riferimento e rafforzamento della propria tesi la sentenza della Corte di Cassazione nella sentenza del 6 settembre 2004 n. 17933. Dello stesso parere non è stato il Collegio, il quale, partendo dalla considerazione che la sentenza n. 17933 rispecchiava un indirizzo giurisprudenziale minoritario, formatosi prevalentemente tra i giudici di merito, afferma che accettare la tesi della società ricorrente significa far venir meno la specificità³ della determinazione degli opifici industriali, caratterizzati da un complesso di edifici e d'impianti

³ Commissione Tributaria regionale del Lazio, sentenza n. 133 del 16 settembre 2005, sezione 14.

finalizzati alla trasformazione di materie prime, da ricomprendere, quindi, nella categoria D/1, per i quali la determinazione della rendita avviene per stima diretta.

Per opificio industriale,⁴ infatti, si intende una fabbrica od uno stabilimento industriale all'interno del quale avviene la trasformazione di una materia prima in un prodotto finito o semifinito. Attualmente la definizione di opificio ha assunto però un significato più ampio che è ormai inteso, più in generale, come luogo di lavoro dove avviene un qualunque attività industriale. Un opificio è detto tale anche quando rispetta determinate norme che ne regolamentano la gestione degli stabilimenti: alcune di queste normalizzano lo smaltimento dei rifiuti, altre definiscono le aree di catasto su cui devono essere realizzati gli stabilimenti e altre ancora concernono la sicurezza durante le attività lavorative. Pertanto il termine opificio sta ad indicare un edificio o complesso di edifici utilizzati per svolgere un'attività produttiva, composto da impianti che hanno un nesso funzionale con la destinazione dell'edificio, ovvero la presenza di una relazione tra la struttura muraria e gli impianti. Tesi confermata dalla suprema Corte di Cassazione che nella sentenza in materia di pertinenza n. 1197 del 1956 ha affermato che, in presenza di macchine e immobili collegati fra di loro senza alcun vincolo di subordinazione l'uno rispetto all'altro, posti tutti e due sullo stesso piano e tutti esercitanti una funzione della stessa importanza rispetto all'attività principale, essi non hanno vincolo di pertinenza e insieme costituiscono un opificio industriale. Un opificio⁵ è, quindi, considerato un'entità complessiva nella quale i singoli elementi, quale che sia il loro collegamento funzionale con il tutto, non possono essere considerati atomisticamente, ma come componenti indiscindibili e indispensabili per la configurabilità stessa del complesso suscettibili di valutazione economica.

Sulla base di quanto detto possiamo affermare, quindi, che una centrale elettrica è un unico complesso produttivo, in cui i singoli elementi non possono essere valutati separatamente, ma come caratteristiche qualitative e quantitative dell'intero complesso, suscettibili sicuramente di un'autonoma valutazione economica, ma, altresì, determinanti nella valutazione del reddito complessivo, in quanto tali impianti appaiono essenziali per la destinazione economica di tutta la centrale, che non è completa e non si può concepire senza di essi.

In definitiva, essendo costituita da strutture ed impianti connessi tra di loro e unificati da un nesso funzionale in vista della destinazione ad una deter-

⁴ Da Wikipedia, l'enciclopedia libera, <http://it.wikipedia.org/wiki/Opificio>.

⁵ Corte Suprema di Cassazione - Sez. 5, Sentenza n. 21730 del 2004.

minata utilizzazione produttiva, la centrale in questione rientra nel novero degli opifici industriali ed è, pertanto, suscettibile di essere classificata catastalmente come “immobile a destinazione speciale, categoria D” - tipologia di beni per i quali la determinazione della rendita avviene per stima diretta che si effettua attraverso la descrizione di tutti i suoi elementi costitutivi “...quali, gli edifici, le aree, i generatori della forza motrice, le dighe, i canali adduttori o di scarico, la rete di trasmissione e di distribuzione di merci, prodotti o servizi, i binari...”.

Nel caso specifico, della stima di un impianto eolico, vanno quindi tenuti in considerazione tutti gli elementi che servono a qualificare la destinazione d'uso della centrale eolica: ad esempio il traliccio, la navicella, le pale, i camminamenti, le strade, le recinzioni, le turbine.

A tal proposito la Corte di Cassazione (sent. n. 13319 del 2006) richiamando l'art. 1 quinquies del D.L. 31 marzo 2005, n. 44 convertito in legge 31 maggio 2005, n. 88,⁶ afferma che nella stima degli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili caratterizzati da una connessione strutturale con l'edificio, tale da realizzare un unico bene complesso, e prescindendo dalla transitorietà di detta connessione nonché dai mezzi di unione a tal fine utilizzati, impone di tener conto, nel calcolo della rendita, anche del valore delle turbine. La stessa Corte sintetizza il rapporto di complementarietà esistente tra le varie componenti dell'impianto nel seguente modo “... se è vero che un ‘podere’ resta un ‘podere’ anche se non vi sia un ‘pozzo’, non è altrettanto vero che una ‘centrale termoelettrica’ resti una ‘centrale termoelettrica’ senza le turbine, perché queste ultime costituendo elemento essenziale dell'esistenza della centrale, assurgono ‘a requisito della sua struttura’”.

Nel caso specifico, un immobile deputato alla produzione di energia elettrica ottenuta dal vento perde la sua specifica connotazione quando sia privo delle componenti di impianto che invece devono essere presenti – ad esempio le turbine nella navicella – sicché i medesimi impianti vanno presi in considerazione nella stima catastale. In tale contesto la turbina di una centrale elettrica, seppur meccanicamente separabile, è parte essenziale per la destinazione economica di tutta la centrale eolica.

Resta in tal modo superata – e giustamente disattesa nell'applicazione ai

⁶ In tema di classamento di immobili e con riferimento all'attribuzione della rendita catastale alle centrali idroelettriche. Questa disposizione fornisce l'interpretazione autentica dell'art. 4 del R.D.L. del 13 aprile 1939, n. 652, convertito in legge 11 agosto 1939, n. 1249, riproponendo, limitatamente alle centrali elettriche, il contenuto dell'art. 1 comma 540, della legge del 30 dicembre 2004, n. 311, avente anch'esso natura interpretativa ed abrogato con efficacia retroattiva dall'art. 4 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito in legge 14 maggio 2005, n. 80.

casi di specie – la contraria tesi svolta sulla base del duplice argomento che: *a*) le turbine, in quanto siano ancorate al suolo soltanto in maniera artificiale e precaria (mediante imbullonatura ad appositi cavalletti) sarebbero da considerare non incorporate all’immobile in cui sono situate perché non unite ad esso in modo irreversibile; *b*) le stesse non integrerebbero un elemento dell’unità immobiliare per l’esercizio dell’attività produttiva, ma rappresenterebbero una componente del complesso di beni organizzati, con la conseguenza che la loro consistenza economica si rifletterebbe unicamente sulla valutazione dell’azienda e non anche della rendita catastale.

La qualificabilità delle turbine delle centrali elettriche nell’ambito della categoria degli “impianti fissi” è stata per alcuni anni e in molti altri casi il punto di contrasto fra Società e i Comuni.

L’introduzione della c.d. procedura DOCFA,⁷ regolata dal D.M. n. 701 del 1994, diede origine ad un complesso contenzioso fra la società elettrica Enel da un lato e l’Amministrazione finanziaria e l’Agenzia del territorio dall’altro, derivato dalla circostanza che la società elettrica effettuava il riclassamento delle centrali termoelettriche omettendo il valore delle turbine, che detta società contribuente riteneva non classificabili come “impianti fissi”, ed ottenendo in tal modo rendite inferiori del 60-70% rispetto a quelle precedentemente determinate dagli enti impositori – con la conseguenza di abbattere il gettito ICI dei comuni di appartenenza.

Fu tale controversa situazione ad indurre il Governo ed il Parlamento ad intervenire in sede di legge finanziaria 2004 con due ordini del giorno,⁸ tali da

⁷ Corte Suprema di Cassazione, n. 133319 del 2006 - Sez. 5.

⁸ Un primo risultante dalla trasformazione di un emendamento di analogo contenuto, poi ritirato dai proponenti, discusso nella seduta al Senato del 13 novembre 2003, non sottoposto a votazione, ma accolto dal Governo come raccomandazione, del seguente tenore: “il Senato, visti gli artt. 9 e 10 del R.D. 13 aprile 1939, n. 652, convertito nella legge 11 agosto 1939, n. 1249, li interpreta nel senso che gli elementi costitutivi degli immobili costruiti per speciali esigenze di una attività industriale, indicati nell’art. 10, ultimo comma, della L. 11 luglio 1942, n. 8430 concorrono alla determinazione della rendita catastale, anche se fisicamente non incorporati al suolo”. Un secondo punto, discusso e approvato nella seduta alla Camera del 17 dicembre 2003 (in sede di approvazione definitiva della legge finanziaria) del seguente tenore: “la Camera, premesso che:

- alcuni Comuni nei cui territori insistono centrali di produzione di energia elettrica hanno in corso contenziosi con le società proprietarie degli impianti in relazione alla determinazione dell’imposta ICI dovuta.....
- tale controversia concerne i criteri da applicare per la valutazione degli opifici in generale, ed in centrali destinate alla produzione di energia elettrica;
- le società di produzione affermano che il valore delle centrali elettriche debba essere determinato solo dal valore dell’area e dei muri, con esclusione degli impianti, tesi questa che

sollecitare il Legislatore stesso alla soluzione, in termini di chiarezza normativa ed in via definitiva, la controversa questione dell'accatastamento delle centrali elettriche.

In seguito a tale sollecitazione nasce la norma interpretativa n. 311 del 2004, che, al comma 540 dell'art.1 (legge finanziaria 2005), dispone che " Ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, 2° comma, della legge 27 Luglio 2000, n. 212, l'art.4 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652,⁹ convertito, con modificazioni, dalla Legge 11 agosto 1939, n. 1249, si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituite dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso. Pertanto concorrono alla determinazione della rendita catastale, ai sensi dell'art. 10 del citato R.D.L., gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale anche se fisicamente non incorporati al suolo. I trasferimenti erariali agli enti locali interessati sono conseguentemente rideterminati per tutti gli anni in riferimento".

Il contenuto ancora troppo generico della disposizione interpretativa aveva, però, ecceduto l'ambito che aveva generato l'esigenza di un intervento legislativo; di qui l'insorgere, soprattutto tra molte delle piccole imprese, la preoccupazione – non irrilevante sotto il profilo economico e tributario – di veder considerati come immobili i più disparati macchinari, ed in conseguenza aumentato il carico fiscale da sostenere.

La norma fu così abrogata dall'art. 4, 1° comma, D.L. n. 35 del 2005, come modificato dalla legge di conversione n. 80 del 2005, per poi trovare una definitiva soluzione nel art. 1 quinquies del D.L. 44/2005 (aggiunto alla legge di conversione n. 88/2005) che rappresentò una interpretazione autentica dell'art.4 del R.D.L. 652/1939. Con la norma in esame il legislatore ha definitivamente stabilito, limitatamente alle centrali elettriche, la rilevanza del con-

contrasta con la prassi interpretativa ed applicativa delle norme catastali in materia di fabbricati di categoria D;

- attualmente, in mancanza di una norma interpretativa in materia, i contenziosi vengono affrontati e decisi dalle Commissioni tributarie interpellate, con esiti alterni;
- ai Comuni interessati, questa situazione crea enorme incertezza sulle entrate e, anche in caso di esito positivo, dei gravi ritardi nella riscossione di quanto dovuto con i relativi riflessi negativi in materia di bilancio;

impegna il Governo ad adottare iniziative normative finalizzate a risolvere il contenzioso in essere. Corte Suprema di Cassazione n. 133319 del 2006 - Sez. n. 5.

⁹ Art. 4 del R.D.L. 13 aprile 1939, n. 652 "Si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite, diversi dai fabbricati rurali....".

cetto di unico bene complesso, costituito da beni immobili e mobili tra loro “funzionalmente” connessi in modo “strutturale”, essendo irrilevante il mezzo di unione con il quale la connessione è realizzata, e senza che si possa separare gli uni dagli altri senza che si determini una contemporanea dissoluzione o la sostanziale alterazione del medesimo bene complesso.

Ecco, quindi, emergere, anche alla luce dell’interpretazione civilistica,¹⁰ i fattori della “connessione strutturale” e della “funzionalità della connessione” alla formazione di unico bene complesso al fine di qualificare le turbine, in quanto elementi essenziali costitutivi del bene centrale elettrica, bene immobile per incorporazione di mobile ad immobile, senza rilevare il mezzo di unione tra mobile ed immobile, poiché quello che davvero conta è l’impossibilità di separare l’uno dall’altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso, sia perché unico mezzo di unione idoneo a determinare l’incorporazione non può essere qualificato solo quello che tale poteva considerarsi al tempo dell’approvazione del codice civile, dovendosi tener conto del progresso tecnologico e dell’ineludibile condizionamento dei mezzi utilizzati a specifiche esigenze tecniche.

In questa definizione la normativa catastale è coerente anche con la previsione dell’art. 812 del codice civile che, definendo bene immobile anche la costruzione unita al suolo a scopo transitorio, prevede la possibilità di una “connessione strutturale” realizzata appunto “in via transitoria”. Tale disposizione in quanto volta a dirimere un contrasto ermeneutico insorto relativamente alla situazione specifica delle centrali elettriche, non appare irragionevole né introduce un’ingiustificata disparità di trattamento rispetto ad altri beni classificabili nel gruppo catastale D.

ICI - Credito - Eccezione di compensazione in processo avverso accertamento a diverso titolo - Inammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente – estensore: Romanelli). Sent. n. 68 del 17 dicembre 2007.

È ammessa la compensazione ai sensi dell’art. 1243 c.c. di un credito ICI con un debito di imposta, solo in presenza di una domanda di rimborso accolta dal Comune impositore. È da escludere che tale compensazione possa essere opposta in sede giudiziale nel corso di un pro-

¹⁰ Corte Suprema di Cassazione, Sentenza n. 13319 – Sentenza 5 del 2006.

cedimento avente a oggetto la legittimità di un avviso di accertamento emesso a diverso titolo.

TARSU - Liquidazione del tributo sulla base della denuncia presentata - Emissione di cartella esattoriale senza previo avviso di accertamento - Legittimità - Necessità di valutazione di fatti rilevanti - Avviso di accertamento - Necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Guaglione). Sent. n. 95 dell'8 gennaio 2008.

In tema di TARSU la c.d. procedura semplificata, che consente al Comune di procedere direttamente alla liquidazione dell'imposta quando il contribuente abbia presentato la relativa denuncia e l'Ufficio comunale abbia ritenuto di non contestarla, nonché alla riscossione del tributo attraverso la notificazione di cartella esattoriale, senza previa emissione di alcun avviso di accertamento sulla base degli elementi dichiarati dallo stesso contribuente originariamente (ovvero a seguito di denuncia di variazione), non è applicabile ogni qualvolta sia necessario procedere, al di là di un mero riscontro cartolare, ad un'attività di valutazione o di qualificazione di fatti e di situazioni fiscalmente rilevanti.

Nota dell'avv. Giuseppe Ciminiello.

Tarsu: quando il Comune può procedere a liquidazione "semplificata"

In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, il Comune può procedere alla liquidazione "semplificata" dell'imposta, ed alla conseguente emissione della sola cartella esattoriale, esclusivamente nelle ipotesi tassativamente previste per legge. In tutti i casi in cui, invece, il contribuente abbia richiesto, ai fini dell'applicazione della Tarsu, un'attività di valutazione da parte del Comune quest'ultimo deve necessariamente procedere alla previa emissione di un apposito "avviso di accertamento".

Al contribuente, dunque, non può essere notificata unicamente la cartella esattoriale per la riscossione della tassa comunale, essendo l'Ente tenuto a vagliare debitamente tutti gli elementi dichiarati dal contribuente sia in sede di dichiarazione originaria, sia nelle successive comunicazioni di variazione che comportino una valutazione fiscalmente rilevante.

A tale condivisibile ed articolata conclusione sono giunti i giudici della

decima sezione della Commissione Tributaria Regionale della Puglia (Presidente: De Bari, Rel. Guaglione) con la Sent. n. 95/2008. Nel dirimere la delicata controversia in tema di tassa sui rifiuti urbani, i giudici si sono soffermati ad analizzare la portata dell'art. 72 del D.Lgs. n. 507/93, nonché la giurisprudenza di legittimità più volte intervenuta sul tema.

Sintesi della Controversia.

La società "C. S.r.L" riceveva una cartella esattoriale contenente l'iscrizione a ruolo della TARSU per gli anni 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, oltre sanzioni ed interessi. La contribuente, impugnato l'atto di riscossione, eccepiva fra l'altro il difetto di motivazione dello stesso essendo quest'ultimo privo del propedeutico avviso di accertamento.

Il pensiero della Commissione Tributaria Regionale.

I giudici baresi, al fine di verificare la fondatezza, o meno, delle doglianze proposte dalle parti, hanno anzitutto analizzato la portata del controverso art. 72 del D.Lgs. n. 507/1993. In particolare, ha chiarito il Collegio, secondo la norma in parola le iscrizioni a ruolo operate dai Comuni sono effettuate: 1) sulla base dei ruoli dell'anno precedente, 2) sulla base delle denunce presentate, 3) in caso di omessa denuncia (accertamento d'ufficio), 4) in caso di divergenza tra accertato e dichiarato (accertamento in rettifica).

Dall'analisi storico-documentale della vicenda emergeva, inoltre, che la società aveva chiesto una rideterminazione delle superfici tassabili per effetto di alcune intervenute variazioni tecniche delle aree aziendali. Malgrado tanto, il Comune interessato notificava la cartella di pagamento de qua, del tutto priva di motivazione tributaria, nonché di qualunque indicazione delle ragioni poste a fondamento della pretesa tributaria. La richiesta, infatti, risultava "calcolata senza alcuna spiegazione in ordine alla disposta tassazione" delle superfici aziendali.

Chiariti gli aspetti storico documentali, il Consesso barese ha poi rivolto la propria attenzione ad una disamina di una copiosa giurisprudenza di legittimità invocata dalla parti. Sul punto, invero, il massimo Collegio si è più volte pronunciato, statuendo con chiarezza che: "...OMISSIS... Il primo comma dell'art. 72 del D. Legs. 507/1993 consente al comune di procedere direttamente alla liquidazione della tassa ed alla conseguente iscrizione a ruolo, *sol quando essa è determinata attraverso la meccanica applicazione dei ruoli dell'anno precedente e dei dati in essi contenuti* (cfr. la sentenza di questa Corte n. 19255 del 16 dicembre 2003; ed analoga impostazione è accolta da Cass. 23 aprile 2002, n. 5895). Questo sbrigativo sistema, analogo a quello di liquidazione delle imposte dirette previsto nell'art. 36 bis del d.p.r. 600/1973, è ammissibile e non viola la legittima aspettativa del contribuente ad essere informato delle ragioni della tassazione, aspettativa che si ricava dal sistema legislativo nel suo insieme e che è stata codificata dall'art. 7 della legge 212/2000, solo

quando l'importo risulti da una mera operazione matematica compiuta sui dati precedenti (sia pure eventualmente utilizzando tariffe che siano state aumentate nel loro ammontare)".¹ La "procedura semplificata" di applicazione dell'imposta – simile cioè a quanto previsto dall'art. 36 bis Dpr 600/73 –, così come erroneamente applicata dal Comune censurato dai giudici, ha infatti "carattere eccezionale e non tollera applicazioni estensive ad ipotesi diverse" da quelle tassativamente indicate dal legislatore ut supra indicate.

Alla stregua di tanto – hanno concluso i giudici baresi – l'Amministrazione non può fare ricorso a tale strumento ogni qual volta sia necessario procedere, invece, ad attività di valutazione giuridica, di qualificazione dei fatti o di rapporti fiscalmente rilevanti, come richiesto dal caso di specie.

Sulla base di tale articolata ricostruzione giuridica, il Collegio ha definitivamente ritenuto del tutto illegittima la cartella notificata alla società, in quanto non adeguatamente motivata in ordine sia agli elementi di fatto che di diritto.

TARSU - Soggezione all'imposta - Condizioni - Istituzione del servizio da parte del Comune - Sufficienza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X (Presidente: De Bari – Relatore: Marangella). Sent. n. 91 dell'8 gennaio 2008.

In tema di TARSU è sufficiente, ai fini della soggezione al tributo, che il Comune abbia istituito il relativo servizio, mentre non è necessaria l'effettiva fruizione del servizio stesso da parte del contribuente, onde il tributo è dovuto anche nel caso in cui quest'ultimo provveda alla rimozione dei rifiuti a proprie spese utilizzando l'attività organizzata di terzi.

TARSU - Attività svolta in forma societaria - Cessione delle quote di partecipazione - Mancata comunicazione all'ente impositore - Permanenza dell'obbligazione tributaria in capo al cedente - Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Menna). Sent. n. 58 del 25 maggio 2007.

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 1235, 1268, 1273 del cod.

¹ Cfr. Cass. Civ. sent. n. 19221/2004 in Sist. Leggi D'Italia - Wolters Kluwer Italia.

civ. e 64 comma 4 del D.Lgs. n. 507 del 1993, in mancanza della denuncia di avvenuta cessione delle quote di partecipazione ad un'attività svolta in forma societaria o di cessazione dell'attività o dell'occupazione continuata dei locali di esercizio, l'obbligazione tributaria relativa alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti permane in capo all'originario contribuente per tutte le annualità successive.

TARSU - Attività ristorativa-alberghiera - Cause di esclusione - Onere della prova - Condizioni.

Comm.Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Cilio).
Sent. n. 105 del 19 febbraio 2007.

Il contribuente deve provare la ricorrenza, nelle forme procedurali di cui all'art. 62, co. 2, del D.Lgs. n. 507/1993, delle cause di esclusione della TARSU. Tuttavia, non è escluso che, laddove il Comune commisuri il tributo in base alla qualità e quantità dei rifiuti effettivamente prodotti, il contribuente che eserciti attività ristorativa-alberghiera possa comunicare, anche in sede di sopralluogo, la saltuarietà dell'utilizzo della struttura e, dunque, dimostrare il proprio diritto a vedere rideterminata la TARSU proporzionalmente all'effettivo utilizzo.

Nota dell'avv. Stefano Fumarola

Immobile inutilizzato: prova ai fini dell'esclusione dalla Tarsu

La massima che si annota si rivela particolarmente interessante, riproponendo spunti intorno alla problematica della imposizione ai fini Tarsu di aree che non sono utilizzate in maniera continuativa.

La concreta fattispecie posta all'attenzione dei Giudici della Commissione Regionale, in particolare, riguardava il caso di una struttura alberghiera e ristorativa il cui detentore aveva rappresentato, pur solo in sede di sopralluogo effettuato dal Comune, la saltuaria utilizzazione della struttura, per come documentata dalla stessa contribuente, in occasione di sporadici eventi ivi organizzati.

In definitiva la contribuente, che non aveva dichiarato né assolto la relativa tassa, riteneva di dover comunque rispondere del tributo in base all'effet-

tiva produzione di rifiuti nell'anno accertato, nella misura che pur non indicata né né documentata nella dichiarazione iniziale, aveva rappresentato in sede di accertamento da parte dell'Ente locale.

La Commissione Regionale, dopo aver ricordato che grava sul contribuente, che intenda addurre cause di esclusione dalla tassazione, l'onere di dichiarare e documentare preventivamente la ricorrenza delle stesse, ha stabilito che dato per "notorio" il fatto che l'attività di ricettiva fosse connessa agli eventi che si erano ivi svolti saltuariamente, ancorché fosse stata omessa la denuncia di tale minore utilizzazione poteva ragionevolmente commisurarsi la Tarsu all'effettivo utilizzo per come successivamente dimostrato dalla contribuente.

Il risultato *dictum* dei giudicicui giungono i Giudici della Commissione Regionale, seppur pur apparendo ispirato ad un principio di equità giustizia fiscale, incontra qualche un ostacolo nella stessa lettera della legge nel dettato normativo anche alla luce della interpretazione che ne ha dato la, così come peraltro interpretata dalla giurisprudenza della Suprema Corte.

Per comprendere i tratti della questione dovrà *in primis* osservarsi come l'art. 65 del DPR 507/93 imponga la commisurazione della tassa in base "alle quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati producibili nei locali ed aree per il tipo di uso, cui i medesimi sono destinati, e al costo di smaltimento" ovvero, per i comuni con popolazione inferiore ai 35.000 abitanti, come nel caso di specie, "in base alla qualità, alla quantità effettivamente prodotta, dei rifiuti solidi urbani e al costo di smaltimento".

Trattandosi, dunque, di comune di piccole dimensioni, la Commissione inizia col considerare che nel caso concreto caso posto alla sua attenzione si doveva avere a riguardo, per la commisurazione della tassa, alla quantità e qualità effettivamente prodotta di rifiuti.

In via generale dovrà però considerarsi come l'art. 62 del D.Lgs 507/93, oltre ad inquadrare il presupposto della tassa, ne tratteggia anche le ipotesi di esclusione. Come più volte ricordato in dottrina le esclusioni e le esenzioni concorrono, insieme con le disposizioni che definiscono il presupposto, a delimitare l'area di applicabilità del tributo.¹

¹ Sul punto, tra gli altri, si veda FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, Torino, 2003, p. 184 e ss.; TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario, parte speciale*, Torino, 1991, p. 80; RUSSO, *Manuale di Diritto Tributario*, Milano, 2007, p. 144, che ricorda come le esclusioni "..... lungi dall'essere giustificate da un intento agevolativo, esprimono la scelta concretamente e complessivamente operata dal legislatore, in via di progressiva messa a fuoco e di esatta individuazione dei fatti ritenuti manifestazione della specifica capacità contributiva che il medesimo vuole colpire con

Tali ipotesi di esclusione riguardano, tra l'altro, per quel che qui interessa, quella in cui locali od aree non possano produrre rifiuti "o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, quando però tali circostanze siano indicate della denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione".²

Sul punto la Suprema Corte ha ormai un orientamento consolidato piuttosto rigoroso.³

Per aver diritto all'esclusione la norma esige che le circostanze relative alla ricorrenza di cause di esclusione siano indicate nella dichiarazione preventivamente presentata al comune⁴ e che siano da questo riscontrate.

un determinato tributo. Altrimenti detto, le norme in questione non rivestono un carattere di specialità, bensì operano in modo sistematico nel delimitare l'ambito oggettivo del tributo in chiave con la ratio ad esso sottesa." Nel senso, poi, che la sia la figura dell'esclusione che quella dell'esenzione sostanzialmente si sovrappongono ed insieme "permettono l'esatta definizione giuridica della fattispecie legale", si veda D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *NN. D.I.*, App., II, Torino, 1981, p. 155.

² In sostanza, le dette cause di esclusione ricalcano ipotesi che impediscono la presunzione di produzione di rifiuti "riguardanti la natura o l'assetto delle superfici (a esempio luoghi impraticabili o interclusi o in abbandono, non soggetti a manutenzione o stabilmente muniti di attrezzature che impediscono la produzione dei rifiuti), il particolare uso delle superfici (a esempio locali non presidiati o con presenza sporadica dell'uomo o di produzione a ciclo chiuso, depositi di materiali in disuso o di uso straordinario, o di cumuli di materiali alla rinfusa, superfici destinate o attrezzate esclusivamente per attività competitive o ginniche sempreché, secondo la comune esperienza non comportino la formazione di rifiuti in quantità apprezzabile eccetera) ovvero l'obiettiva condizione di non utilizzabilità immediata (a esempio alloggi non allacciati ai servizi a rete, in analogia a quanto previsto dall'art. 9, comma 6, del D.L. n. 557/1993 convertito dalla L. n. 133/1994 o non arredati ovvero superfici di cui comunque si dimostri il permanente stato di non utilizzo)": così la circ. n. 95/E./5./2806 del 22 giugno 1994 Dir. fisc. loc.

³ Valga per tutte, con specifico riferimento alla inutilizzabilità dell'immobile, Cass. n. 15658 del 20/04/04: "La tassa è infatti dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree adibiti "a qualsiasi uso" (art. 62, citato, comma 1), senza bisogno che il comune dimostri la producibilità di rifiuti in relazione allo specifico uso; salvo che sia denunciata (art. 70, comma 1, D.Lgs. cit.) e documentata (art. 62, citato, comma 2) dal contribuente l'esistenza di condizioni obiettive di "non utilizzabilità" (non di mancata utilizzazione di fatto) dell'immobile.

In tal senso Cass. nn. 19459/2003, 19152/2003, 9309/2003, 16785/2002, 14770/2000, con argomentazioni dalle quali, in difetto di valide ragioni diverse o contrarie, il collegio non ritiene di potersi discostare". Ancor più di recente si veda Cassazione, sentenza n. 130 del 5 gennaio 2005, in cui si ribadisce che l'esclusione giammai opera automaticamente, dovendo essere dedotta in denuncia oltre che provata dal contribuente nello stretto confine delle tre ipotesi indicate dall'art. 62 del D.Lgs 507/93, ovvero sia natura dell'area, uso particolare e stabile, obiettiva condizione di non utilizzabilità.

⁴ Di diverso parere, con orientamento più vicino ai contribuenti, l'Amministrazione Finanziaria

In effetti l'esigenza della dichiarazione (sia essa iniziale o di variazione) nasce, appunto, per dare la possibilità all'ente di poter verificare tempestivamente la ricorrenza delle circostanze giustificative dell'esclusione, così come richiesto dalla legge.

Ma ancor più importante è considerare come l'esclusione di che trattasi non è mai legata al non utilizzo, ma alla obiettiva inutilizzabilità dell'immobile; e l'onere di provare la circostanza della impossibilità di utilizzazione (e dunque la relativa impossibilità di produrre rifiuti di quel dato immobile) spetta al contribuente nei termini e nei modi predetti.

Sicché la non utilizzazione della struttura alberghiera, a seguire il predetto orientamento, non potrà mai costituire una causa di esclusione dall'applicazione della Tarsu.

Avvicinandoci ancor più alla specifica problematica la Giurisprudenza giurisprudenza della Suprema Corte ha avuto modo di sottolineare come in caso di mera inutilizzazione di un appartamento, il fatto che questo possa potenzialmente essere utilizzato, anche perché allacciato ai cosiddetti servizi di rete, esclude che possa fornirsi la prova concreta della non attitudine del locale a produrre rifiuti.⁵

Appare di notevole interesse sul punto una recente Decisione pronuncia del Consiglio di Stato,⁶ che decideva della legittimità delle tariffe adottate da un comune, che non aveva tenuto conto della possibilità che le strutture alberghiere potessero produrre rifiuti in maniera discontinua secondo l'andamento del relativo flusso turistico.

Nel rigettare tale argomentazione il Consiglio di Stato ha però sottolineato come il carattere stagionale dell'attività ricettivo-alberghiera, ai fini della determinazione del *quantum* della pretesa tributaria a titolo di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, conserva rilevanza nella misura in cui

secondo la quale "vertendosi in tema di esclusione dalla tassa e non di agevolazioni, deve ritenersi che l'eventuale mancata indicazione nella denuncia dovrebbe comportare soltanto l'inversione dell'onere della prova a carico dell'utente, che può offrirla anche successivamente, con diritto allo sgravio o al rimborso della tassa già corrisposta". Così la circolare n. 95/E del 22 giugno 1994. Del resto non può non richiamarsi l'orientamento in Dottrina secondo il quale ove si configuri una causa di esclusione vi è un vero e proprio diritto soggettivo alla non tassazione che escluderebbe alla radice la nascita di un rapporto d'imposta, con la conseguenza che rimarrebbe ininfluenza la previsione di termini decadenziali per fare valere tale diritto: sul punto si veda ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV edizione, Torino, 2002, pagg. 70 e ss..

⁵ Sul punto vd. Cass., 27.11.2002 n. 16785, in *Dir. e prat. trib.*, 2003, II, 860.

⁶ Dec. n. 858 del 1° luglio 2005 (dep. il 28 febbraio 2006) del Consiglio di Stato, Sez. V giurisdizionale, in *Giornale dir. amm.*, 2006, 5, 526.

l'ente locale impositore abbia adottato il criterio di determinazione della tariffa sulla base della qualità e quantità dei rifiuti effettivamente prodotti; cosa che nel caso concreto posto alla sua attenzione non era, visto che il Comune in questione adottava l'ordinario criterio di determinazione della tariffa in base alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie.

Con ciò, dunque, si è implicitamente ammesso che vertendosi in ipotesi quale quella in questione, in cui il Comune, ricorrendone il presupposto, abbia deciso di determinare la tassa in base alla qualità e quantità dei rifiuti effettivamente prodotti, la tariffa possa tener conto della minor produzione di rifiuti in relazione alle attività stagionali.

Peraltro, a ben vedere, l'art. 66, comma 3, lettera c) del D.Lgs 507/93, prevede la possibilità di una riduzione tariffaria laddove l'attività svolta assuma le caratteristiche della stagionalità e questa risulti da licenza o autorizzazione rilasciata dagli organi competenti; sicché sembra di poter dire che la concreta operatività di una causa di esclusione che rifletta l'uso stagionale o non continuativo debba necessariamente passare per una previsione regolamentare generale dell'ente locale ed essere subordinata alla previsione di tale caratteristica dell'attività nella relativa licenza od autorizzazione amministrativa.

Sul coordinamento della norma che individua le cause di esclusione e quella che accorda delle diminuzioni tariffarie va infine registrato un ulteriore arresto giurisprudenziale della Suprema Corte: nel ribadire il consolidato principio secondo il quale la raccolta dei rifiuti solidi urbani costituisce per il Comune un obbligo e, per la prestazione del servizio, sussiste a carico del cittadino l'obbligo del pagamento di un tributo, che va qualificato tassa alla stregua dell'indicazione della stessa legge, nonché della sua natura, di conseguenza, esso è dovuto indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio.

Ciò detto, la Corte ricorda anche che proprio una limitata utilizzazione da luogo a possibili contemperamenti, ai sensi dell'art. 66 del medesimo D. Lgs 507/93, per quelle situazioni che obiettivamente possono portare ad una minore utilizzazione del servizio, come nel caso di uso stagionale, che si concretano in una riduzione percentuale espressamente prevista della tariffa, non potendosi mai tradurre in un totale esonero del pagamento".⁷

In sostanza, e concludendo, il problema non è tanto quello della ricorrenza di cause di esclusione dal presupposto, piuttosto quello che riguarda la misurazione della tariffa nel particolare caso in cui debba la stessa commisurarsi alla effettiva produzione dei rifiuti.

⁷ Così Cass., Sez. tributaria, Sent. 30 aprile 2004 n. 18316 del 30 aprile 2004 (dep. il 10 settembre 2004). in *Boll. Trib.*, 2005, 647.

In tal caso appare allora del tutto angusto il confine in cui il legislatore racchiude l'esercizio di tale diritto, dovendosi sottolineare, da un lato, come la scelta di accordare una diminuzione tariffaria si risolve in una semplice facoltà da parte del comune, e ciò contrasta con quanto previsto dall'art. 62, comma primo che impone, al contrario, un chiaro criterio di commisurazione. Così come incongruente appare la previsione dell'art. 63 del D.Lgs 507/93 quando stabilisce, nel caso di utilizzazione stagionale o non continuativa, un abbattimento della tariffa "di un importo non superiore ad un terzo", anche laddove possa dimostrarsi che tale utilizzazione saltuaria comporti una produzione di rifiuti minore cui spetti una maggiore riduzione tariffaria rispetto a quella contemplata dalla norma ed eventualmente accordata dal comune.

IMPOSTA COMUNALE SULLA PUBBLICITÀ - Canone di concessione per gli impianti pubblicitari - Pubblicità effettuata su beni del Demanio o del patrimonio indisponibile del Comune - Insussistenza - Esclusività dell'imposizione a titolo di TOSAP.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente – estensore: Romanelli). Sent. n. 68 del 10 maggio 2007.

Il canone di concessione per gli impianti pubblicitari previsto dagli artt. 9 comma 7 e 38 del D.Lgs. n. 507 del 1993, stante il suo carattere di corrispettivo contrattuale, è dovuto nel solo caso in cui la pubblicità venga effettuata su beni appartenenti al patrimonio disponibile del Comune, mentre nel caso sia effettuata su impianti di proprietà del soggetto privato insistenti su beni appartenenti al Demanio o al patrimonio indisponibile dello stesso ente locale è dovuta soltanto la TOSAP.

CONSORZI per la bonifica e il miglioramento fondiario - Obbligo di contribuzione per i proprietari consorziati - Sussistenza - Rapporto consorzio-consorziati - Natura sinallagmatica - Esclusione.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente – estensore: Scimè). Sent. n. 224 del 20 novembre 2007.

Nel caso di terreni situati nel comprensorio consortile, l'assoggettamento al relativo contributo ordinario discende direttamente dalla in-

clusione di tali immobili nel detto comprensorio e dal beneficio che gli stessi traggono dall'attività del consorzio, come individuato dal piano di classifica. Esclusa ogni natura sinallagmatica del contribuuto, il proprietario consorziato, ancorché dissenziente, è tenuto comunque al pagamento dello stesso ove non abbia impugnato gli atti deliberativi prodromici all'accertamento dei presupposti del debito tributario.

TASSA AUTOMOBILISTICA - Prescrizione triennale - Unicità del termine - Accertamento tempestivo e atti di riscossione oltre il termine - Prescrizione - Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. IV (Giudice singolo: Fischetti). Sent. n. 44, parte II, del 27 marzo 2007.

La norma dell'art. 3 del D.L. n. 2 del 6 gennaio 1986, convertito nella Legge n. 60 del 7 marzo 1986, concernente la prescrizione nel termine triennale dell'azione per il recupero della tassa automobilistica non versata dall'obbligato non consente di distinguere tra le attività volte al recupero della tassa onde la prescrizione estingue irrimediabilmente il diritto se questo non viene esercitato nel suddetto termine triennale.

PROCEDIMENTO E CONTENZIOSO

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - IVA - Competenze e poteri dell'Ufficio - Attività istruttoria - Incompetenza - Illegittimità - Conseguente illegittimità dell'avviso di accertamento - Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIII (Presidente: Ruta – Relatore: Delia). Sent. n. 12 del 19 marzo 2008.

L'attività istruttoria (verifiche e controlli) svolta direttamente dalla Direzione regionale delle Entrate a mezzo di suoi funzionari, al di fuori dei casi di inerzia degli uffici dipendenti (Statuto dell'Agenzia delle Entrate: art. 11 comma I, lett. c)), è viziata da incompetenza atteso che l'art. 7 comma 13 della Legge n. 358 del 29/10/1991 riserva tali attività agli uffici locali dell'Agenzia.

L'atto finale, che della suddetta attività è espressione (il verbale di constatazione), è pertanto illegittimo. Tale illegittimità ricade sull'avviso di accertamento che su quell'atto istruttorio trovi il suo fondamento, onde anch'esso è da ritenersi illegittimo.

Nota del prof. avv. Gianluca Selicato

L'illegittimità dell'attività istruttoria delle D.R.E.

1. Con la sentenza in commento i Giudici pugliesi disconoscono i poteri istruttori delle Direzioni regionali delle entrate, affermando un principio di carattere innovativo che sembra destinato a produrre effetti al di là della questione decisa. Attraverso un'approfondita disamina degli odierni assetti organizzativi dell'Agenzia delle entrate, il Collegio giudicante delinea una distribuzione di attribuzioni tra Direzione regionale e Uffici locali tendenzialmente incompatibile con l'esercizio diretto della funzione accertativa da parte della prima. Il ragionamento della Ctp barese si sofferma, in particolare, sull'art. 2, co. 2, del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate,¹ se-

¹ Approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001, e successivamente aggiornato con delibere del Comitato direttivo e del Comitato di gestione (l'ultima delle quali risale al 19 febbraio 2007).

condo cui agli Uffici regionali spettano, prevalentemente, funzioni di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo, essendo invece assegnate agli Uffici locali le ordinarie funzioni operative (analogamente l'art. 7, co. 13, l. 29 ottobre 1991, n. 358).

Ulteriori conferme a tale impostazione discenderebbero, a parere della Commissione tributaria, dallo Statuto dell'Agenzia delle entrate che, all'art. 11, co. 1, lett. c), negherebbe poteri operativi ai dirigenti delle sue Direzioni regionali i quali dovrebbero piuttosto limitarsi a indirizzare, controllare e coordinare *«l'attività degli uffici che da essi dipendono e dei responsabili dei procedimenti amministrativi»*, esercitando poteri sostitutivi solo *«in caso di inerzia»* di questi ultimi. Sarebbe questa, dunque, ad avviso dei Giudici, l'unica ipotesi in cui gli attuali assetti statutari e regolamentari dell'Agenzia delle entrate legittimano l'esercizio di funzioni operative delle Dre. Ipotesi che, stando alle motivazioni della sentenza, non si sarebbe verificata nel caso in esame dal momento che il periodo d'imposta cui si riferisce l'attività istruttoria *«poteva formare oggetto di accertamento fino al 31 dicembre 2008»* ed invece *«l'accesso...è stato disposto tre anni prima (il 15 aprile 2005)»*.

Ponendo in evidenza i limiti delle difese articolate dall'Amm. Fin., il ragionamento dei Giudici perviene a conclusioni sostanzialmente condivisibili, sebbene alcune delle norme statutarie e regolamentari poste a fondamento del percorso argomentativo si prestino ad opzioni ermeneutiche differenti da quelle accolte in sentenza.

2. La questione verte principalmente sull'ordinamento interno dell'Amministrazione finanziaria, i cui assetti organizzativi sono stabiliti da fonti di rango primario e secondario. Va dapprima ricordato che con l'istituzione delle Agenzie fiscali si è avuto il trasferimento in capo all'Agenzia delle entrate dei rapporti giuridici, poteri e competenze precedentemente esercitati dal Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze. Il d.lgs. n. 300/99 ne ha infatti previsto l'esercizio *«secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia»* (art. 57), riconoscendo autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria alle Agenzie medesime (Art. 61). Per quanto concerne l'Agenzia delle entrate, l'art. 62 ne individua le funzioni in tutte quelle *«concernenti le entrate tributarie erariali che non sono assegnate alla competenze di altre agenzie, amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, enti od organi»*, assegnandole il *«compito di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali sia attraverso l'assistenza ai contribuenti, sia attraverso i controlli diretti a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale»*.

All'interno del perimetro così individuato, lo Statuto e il Regolamento di

amministrazione distribuiscono con insufficiente chiarezza i poteri tra uffici di diverso livello. Né può invocarsi, per una migliore comprensione dell'attuale ordinamento, il modello precedentemente adottato dal Dipartimento delle entrate dal momento che, con l'approvazione del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia (avvenuta il 30 novembre 2000), s'interrompe la continuità degli assetti amministrativi prevista dall'art. 13 del suo Statuto.² La verifica dei nuovi assetti, pertanto, deve muovere proprio dalle indicazioni contenute nel citato Regolamento, le cui norme tengono conto dell'obiettivo fondamentale di favorire il decentramento delle responsabilità operative.³ Ed infatti, secondo l'art. 2 del Regolamento di amministrazione, «l'Agenzia si articola in uffici centrali e regionali, con funzioni prevalenti di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo, e in uffici locali, con funzioni operative».

Nonostante i Giudici baresi individuino in tale norma uno degli argomenti contrari al riconoscimento delle funzioni operative della Dre, sembrerebbe più corretto rinvenire nel suo enunciato l'esplicita assegnazione delle funzioni operative agli uffici locali e non anche il categorico disconoscimento delle stesse per gli uffici regionali o centrali. L'interpretazione letterale dell'espressione induce infatti a ritenere che le funzioni di tali strutture dell'Agenzia possano essere più ampie di quelle ivi indicate atteso che la programmazione, l'indirizzo, il coordinamento e il controllo costituiscono loro funzioni "prevalenti" e per ciò stesso non esclusive. Si tratta a questo punto di capire se anche le funzioni operative possano rientrare tra quelle "non prevalenti" comunque assegnate alle Direzioni regionali ovvero se altre disposizioni ostino a tale inclusione.

Non sembra ostativa l'indicazione contenuta all'art. 4, co. 3, dello stesso Regolamento, su cui la stessa Amm. Fin. articola le proprie difese, secondo cui le strutture regionali di vertice: «...esercitano, nell'ambito della rispettiva Regione o Provincia, funzioni di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo nei confronti degli uffici, curano i rapporti con gli enti pubblici locali e svolgono attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso».

A ben vedere, neanche il successivo art. 5, co. 1, può considerarsi preclusivo delle funzioni operative delle Dre, nonostante i Giudici lo utilizzino co-

² L'Art. 13 dello Statuto Ag. Entr. individua i principi generali della sua organizzazione e del suo funzionamento, affermando testualmente che: «L'Agenzia è articolata in uffici centrali e periferici. Tale articolazione, sino all'approvazione del regolamento di amministrazione, corrisponde a quella attualmente in essere per le strutture del Dipartimento delle Entrate, le cui funzioni, ai sensi dell'articolo 57, comma 1 del decreto istitutivo, sono trasferite all'Agenzia».

³ Art. 13, co. 2, dello Statuto.

me ulteriore argomento a sostegno della tesi del ricorrente. Invero, collegandosi all'enunciato dell'art. 2, co. 2, che già assegnava agli Uffici locali funzioni meramente operative, la norma parrebbe destinata a stabilire solo le modalità del loro esercizio (definendo la struttura e gli assetti organizzativi degli uffici) con conseguente sua attribuzione agli uffici di livello dirigenziale. Il tentativo di individuare nell'art. 5 un criterio di riparto delle funzioni tra Direzioni regionali ed Uffici locali non sembra perciò coerente con il ruolo che la norma assolve all'interno dell'atto regolamentare (oltre che con il suo stesso titolo – *Uffici locali*).

Proprio l'impostazione accolta in sentenza, secondo cui il contenuto di ciascun articolo andrebbe «*letto e interpretato anche in funzione degli altri articoli del regolamento*», induce infatti ad evidenziare la differente valenza che, nell'ambito del Regolamento di amministrazione, l'art. 2 (*Struttura organizzativa*) assume rispetto ai successivi articoli 3 (*Strutture centrali di vertice*), 4 (*Strutture regionali di vertice*) e 5 (*Uffici locali*). Solo la prima di queste norme si erige a criterio di riparto delle funzioni amministrative tra uffici di diverso livello, limitandosi le altre a stabilire – nel rispetto delle declinazioni dell'art. 2 – le modalità del loro esercizio da parte di ciascuna struttura centrale o periferica.

3. Dall'esame fin qui condotto non si evince, pertanto, alcuna espressa preclusione di rango regolamentare all'esercizio delle funzioni operative da parte delle Dre. Il che potrebbe far perdere di utilità l'ulteriore approfondimento dei Giudici in ordine alla distinzione tra “*funzione*” ed “*attività*” su cui poggia la censura del motivo di opposizione basato sul terzo comma dell'art. 4.⁴ Proprio tale approfondimento, peraltro, stimola ulteriori considerazioni.

Pur condividendosi l'affermazione secondo cui «*l'attività si svolge nell'ambito delle funzioni attribuite*» (e la conseguente necessità di riferire le attività operative della Dre alle sole funzioni che le appartengono),⁵ il ragiona-

⁴ Secondo i Giudici: «...il terzo comma dell'art. 4 deve essere interpretato nel senso che le attività operative che fanno capo alle Direzioni Regionali nel campo dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso vanno definite in relazione alle funzioni ad esse Direzioni previamente attribuite, che ne costituiscono la base e, al tempo stesso, i limiti». Pertanto: «la D.R. svolge, ai sensi del citato terzo comma dell'art. 4, un'attività operativa sulla gestione dell'accertamento e non la funzione che è propria degli uffici».

⁵ In tal senso la sentenza supera l'eccezione dell'Amministrazione resistente basata sull'espressa previsione di attività operative nel settore dell'accertamento contenuta nell'art. 4, co. 3, del Regolamento («*Gli organi di cui al comma 1 ... (omissis) ... svolgono attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso*»).

mento dei Giudici sembra incorrere in un vizio logico laddove, da un lato, ritiene *tout-court* estranea alle funzioni della Direzione regionale quella operativa, dall'altro, l'ammette ai sensi dell'art. 11, co. 1, lett. c) dello Statuto dell'Agenzia delle entrate nel caso di inerzia degli Uffici locali. La sentenza, in proposito, riconosce la possibilità d'intervento della Direzione regionale in base all'art. 11 dello Statuto dell'Agenzia, intitolato alla *Dirigenza*, secondo cui «*i dirigenti dell'Agenzia:...(omissis)... c) dirigono, controllano e coordinano l'attività degli uffici che da essi dipendono e dei responsabili dei procedimenti amministrativi, anche con poteri sostitutivi in caso di inerzia...»*.

A ben vedere, però, la previsione non riguarda le Direzioni regionali, bensì, più in generale, i dirigenti di ogni ufficio dell'Agenzia delle entrate, sia esso centrale o periferico.⁶ È al dirigente, infatti (e non alla Direzione regionale), che vengono assegnati i poteri sostitutivi in riferimento all'attività del proprio ufficio e dei responsabili del procedimento che da lui dipendono. Tali poteri, inoltre, si riferiscono a funzioni che all'ufficio già appartengono e non sembrano potersi estendere anche a quelle assegnate a uffici diversi o di differente livello. Riconoscendo – sebbene in via straordinaria – il potere sostitutivo del dirigente della Struttura regionale nell'esercizio delle funzioni operative degli Uffici locali i Giudici rischiano così di affermare, anziché escluderla, la competenza di tali funzioni (anche) alle Dre.

Il riferimento all'art. 11 si rivela problematico anche sotto il diverso profilo dell'accertamento dell'inerzia dell'ufficio. Occorrerebbero, infatti, criteri meno fluidi rispetto a quello temporale per stabilire quando le difficoltà operative o l'organizzazione delle attività interne dell'ufficio assumano caratteri patologici, atteso che il mero decorso del termine per l'accertamento officioso – cui la sentenza fa riferimento – potrebbe risultare insufficiente oltre che eccessivamente discrezionale. Si pensi, ad esempio, alla pervenuta segnalazione di un'irregolarità nell'ambito di un controllo incrociato ai fini Iva rispetto alla quale l'ufficio tardi a procedere, con il rischio di reiterazione della condotta fraudolenta. L'eventuale intervento sostitutivo del dirigente dovrebbe, in tal caso, considerarsi illegittimo ove non sia prossima la scadenza del termine fissato dalla legge per la conclusione dei controlli?⁷

⁶ L'elenco degli uffici dell'Agenzia delle entrate comprende, attualmente, 19 Direzioni Regionali, 2 Direzioni Provinciali (Trento e Bolzano) e 385 uffici locali (alcuni dei quali dotati di sezioni staccate). Ciascuno di essi è retto da un dirigente al quale deve riferirsi l'enunciato dell'art. 11 dello Statuto. Che la norma non si rivolga alle sole direzioni regionali (o al loro dirigente) ma, piuttosto, ad ogni suo Ufficio è confermato dal fatto che solo nel successivo art. 13, co. 1, ci si preoccupa di chiarire che l'articolazione dell'Agenzia prevede uffici centrali e periferici.

⁷ Non potendosi ammettere il superamento del termine dovrebbe poi individuarsi un tempo

Ad avviso di chi scrive, nemmeno l'esame delle norme statutarie consentite perciò di pervenire alla negazione delle funzioni operative delle Direzioni regionali, non venendo neanche da esse espressamente esclusa la possibilità di includerle tra quelle residualmente assegnate agli uffici centrali e regionali. Del resto, come emerge anche dalla sentenza, il possibile esercizio di funzioni operative da parte di strutture agenziali diverse dagli Uffici locali è riconosciuto dalla stessa Agenzia delle entrate (Circ. della Dir. centr. Accertamento, n. 32/E del 19 ottobre 2006), scaturendo dagli articoli 32 del dPR n. 600 del 1973 e 51 del dPR n. 633 del 1972. Al riconoscimento legislativo delle funzioni operative della Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate, ufficio di vertice compreso tra quelli indicati all'art. 3 del Regolamento di amministrazione, corrisponde la possibilità di comprendere le *funzioni* operative dell'Agenzia delle entrate tra quelle "non prevalenti" degli Uffici centrali e regionali cui l'art. 2 del medesimo Regolamento fa riferimento.

4. La preclusione dell'esercizio dei poteri istruttori da parte delle Dre discende, piuttosto, da altri argomenti correttamente sviluppati dai Giudici, le cui conclusioni, pertanto, non vengono inficiate dal ragionamento fin qui seguito.

Decisivo appare, in particolare, l'art. 7. co. 13, della legge 29 ottobre 1991, n. 358, tutt'ora vigente, secondo cui «*le attività di verifica e di ispezione nei confronti dei contribuenti sono attribuite all'esclusiva competenza degli uffici indicati nel comma 10 e dei reparti della Guardia di finanza*». All'interno di tali uffici, come correttamente osservato in sentenza, non rientra la Dre, bensì l'Ufficio delle entrate (oggi Ufficio locale), in quanto titolare dell'accertamento e riscossione dei tributi di competenza del Dipartimento delle entrate.

L'assunto trova conferma, secondo il collegio giudicante, nella circolare n. 32/E del 2006, cit., che, nel delineare i poteri degli uffici nello svolgimento delle indagini finanziarie, esclude le Dre dagli organi legittimati a formulare richieste di informazioni. Il documento di prassi, che dà conto dell'evoluzione normativa che ha interessato l'argomento, segnala la transizione dal sistema descritto dalla Circolare n. 116/E del maggio 1996⁸ a quello attuale,

medio di esercizio del potere sostitutivo, comprendente sia quello necessario allo svolgimento dell'attività istruttoria che quello occorrente alla formazione e notificazione dell'atto di accertamento.

⁸ Secondo cui i soggetti legittimati a presentare la richiesta erano: gli uffici delle imposte dirette; gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto; il sistema informativo del Ministero delle finanze; la Guardia di finanza; gli Ispettori del Servizio centrale tributario; le Commissioni tributarie provinciali e regionali

in cui la legittimazione a presentare le richieste di informazioni funzionali allo svolgimento delle indagini finanziarie ricalcherebbe la titolarità dei poteri istruttori nell'ambito degli accertamenti reddituali e ai fini Iva ed Irap. Di conseguenza, oltre agli uffici centrali della Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate (cui si è già fatto riferimento), alla Guardia di finanza e alle Commissioni tributarie provinciali e regionali, i poteri operativi competerebbero, attualmente, solo agli Uffici locali dell'Agenzia delle entrate.⁹

Quest'impostazione, su cui vi è piena convergenza tra le posizioni dei giudici e quelle del ricorrente, consente di individuare proprio nell'art. 7, co. 13, della legge 358/91 la norma ostativa all'inclusione delle funzioni operative tra quelle "non prevalenti" assegnate alle Direzioni regionali delle entrate dall'art. 2 del Regolamento.

L'esegesi delle fonti da ultimo richiamate, se da un lato avalla le apprezzabili conclusioni dei Giudici, dall'altro conferma i dubbi precedentemente espressi sulla correttezza di alcuni passaggi del loro ragionamento. La perentorietà dell'enunciato contenuto nell'art. 7 della legge n. 358 (*esclusiva competenza* degli uffici indicati al comma 10 e dei reparti della Guardia di finanza per le attività di verifica e di ispezione), unita alla sua sopravvivenza all'intervento abrogativo del 2001,¹⁰ consentono infatti di ritenere precluso *in ogni caso* l'esercizio di poteri istruttori da parte delle Dre, anche nell'ipotesi di inerzia degli Uffici locali cui il collegio fa riferimento.

La negazione *tout-court* delle funzioni operative delle Dre appare per di più coerente con l'interpretazione qui accolta dell'art. 11 dello Statuto dell'Agenzia delle entrate. Sulla base di quanto precedentemente osservato, infatti, questa norma non dovrebbe riferirsi ai poteri sostitutivi tra uffici di diverso livello (a differenza di quanto sostenuto in sentenza) essendo piuttosto diretta

⁹ Come si è avuto già occasione di chiarire, la circolare collega i poteri d'indagine degli uffici locali agli artt. 32 del Dpr n. 600 del 1973 e 51 del dpr n. 633 del 1972, nonché «...all'evoluzione dell'Amministrazione finanziaria registrata dal ... (omissis)... decreto legislativo istituito dall'Agenzia, nonché della normativa di funzionamento della stessa».

Si noti, in proposito, come l'Agenzia si preoccupi di escludere esplicitamente la legittimazione del Servizio Centrale degli Ispettori tributari istituito dall'art. 9 della L. 24 aprile 1980 (il quale, a seguito dell'emanazione del Regolamento di organizzazione recato dal Dpr n. 107 del 2001, è chiamato a svolgere un'attività «che non può più configurarsi di sindacato ispettivo – in quanto non più ricompresa nella funzione di controllo dei contribuenti»), ma non anche quella delle Dre. Si tratta di un'occasione persa per fare chiarezza nel complesso quadro normativo.

¹⁰ Come gli stessi Giudici segnalano, con l'art. 23 del Dpr 26 marzo 2001, n. 107, è stata abrogata la legge n. 358/91, fatta eccezione per poche norme, tra cui il comma 13 dell'art. 7, che sono state espressamente mantenute in vita anche a seguito della definizione dei nuovi assetti organizzativi del Ministero delle Finanze (sia lo Statuto che il Regolamento di amministrazione dell'agenzia delle entrate sono stati infatti approvati prima del 26 marzo 2001).

a stabilire i compiti dei dirigenti nello svolgimento delle attività dell'Ufficio cui sono preposti. A tali conclusioni consegue l'ulteriore estensione della portata – già ampia – del principio affermato dagli accorti Giudici, dal momento che gli attuali assetti dell'Agenzia delle entrate non sembrano consentire alle Dre di formare l'atto istruttorio nemmeno nelle ipotesi in cui l'Ufficio locale resti inerte.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Dichiarazione mod. 740 - Esposizione di un credito di imposta - Mancato esercizio del potere di rettifica ex artt. 36 bis e 36 ter del D.P.R. n. 600/73 - Implicito riconoscimento del credito - Azione per il rimborso - Prescrizione ordinaria - Termine decennale - Decorrenza dal suddetto riconoscimento.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Giudice singolo: Marturano). Sent. n. 257 del 18 luglio 2007.

Allorché una eccedenza di imposta, non computata in diminuzione, sia stata esposta dal contribuente nella dichiarazione mod. 740, il mancato esercizio da parte dell'Amministrazione finanziaria dei poteri di rettifica ai sensi degli artt. 36 bis e 36 ter del D.P.R. n. 600/73 vale come riconoscimento implicito del credito di imposta, il quale diviene certo ed esigibile nonché soggetto alla prescrizione decennale ai sensi degli artt. 11 comma 3, 94 comma 2, 107 comma 3 del D.P.R. n. 917/86, decorrente appunto dal giorno del riconoscimento.

In tale situazione, a nulla rileva che l'istanza di rimborso sia stata presentata dal contribuente dopo il compimento del termine di diciotto mesi di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/73, atteso che tale termine è giuridicamente incompatibile con la certezza e l'esigibilità acquisite dal credito con il riconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Percentuali di carico - Autonomia dei periodi impositivi.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Ferrigni – Relatore: Samarelli). Sent. n. 23, parte II, del 10 maggio 2007.

La persistenza nel tempo delle percentuali di ricarico non può costituire una regola assoluta in quanto ogni periodo gestionale si presenta diverso. La sostituzione delle percentuali dichiarate dal contribuente con quelle presunte dall'Ufficio deve avvenire attraverso una valutazione globale dei fatti storicamente verificabili e non acriticamente, senza alcun criterio di prudenza e razionalità.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Incrementi patrimoniali - Provenienza delle somme da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte - Prova a carico del contribuente - Oggetto della prova.

Comm. Trib. Prov. Foggia, sez. VII (Presidente: Bortone – Estensore: Palazzo). Sent. n. 279 del 26 ottobre 2007.

La provenienza da depositi bancari (nel caso di specie, libretto di risparmio) di somme utilizzate per l'accertato incremento del patrimonio non integra la prova, della quale il contribuente è onerato ai sensi del comma 6 dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, "... che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta". Anzi, il prelievo di fondi dai suddetti depositi bancari senza la prova della provenienza delle medesime disponibilità finanziarie, è circostanza idonea a dimostrare che il contribuente ha conseguito redditi non dichiarati.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamento con adesione - Legge n. 656 del 1994 - Revoca dell'adesione - Ammissibilità - Istanza di rimborso del versato in conseguenza dell'adesione - Spettanza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IX (Presidente: Volpe – Relatore: Rinel-la). Sent. n. 46 del 18 aprile 2007.

Il contribuente è ammesso a revocare l'adesione all'accertamento ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 564 del 1994 convertito in Legge 30 novem-

bre 1994 n. 656 che egli abbia dato nell'erroneo convincimento di potersi avvalere delle suddette disposizioni di legge, onde allo stesso è dovuto il rimborso delle somme versate in conseguenza.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Redditi fondiari - Determinazione - Sistema catastale - Indici di possesso di redditi eccedenti - Legittimità dell'accertamento - Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Samarelli). Sent. n. 45 del 29 ottobre 2007.

La previsione legislativa di determinazione dei redditi fondiari secondo il sistema catastale non esclude che, sulla base di elementi ed indici certi e significativi, si faccia luogo ad un accertamento sintetico di redditi maggiori rispetto a quelli dichiarati dal contribuente e derivanti da attività diverse da quelle agricole.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Sintetico - Reddito metro (DD.MM. 10 settembre e 19 novembre 1992) - Estensione retroattiva degli indici presuntivi di reddito - Illegittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Menna). Sent. n. 106 del 16 febbraio 2007.

I decreti ministeriali del 10 settembre e del 19 novembre 1992 (disciplinanti il c.d. reddito metro) non hanno efficacia retroattiva e sono da considerare illegittimi gli accertamenti sintetici che siano stati operati dall'Ufficio finanziario, ai sensi dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, relativamente ad annualità antecedenti all'emanazione dei decreti stessi. La retroattività è rimessa soltanto alla volontà del contribuente qualora ritorni a suo vantaggio.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Parametri presuntivi istituiti con il D.P.C.M. 29/01/1996 - Illegittimità del suddetto D.P.C.M. per difetto del parere del Consiglio di Stato - Competenza delle Commissioni tributarie - Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Ferrigni – Relatore: Augenti). Sent. n. 13, parte I, del 26 marzo 2007.

Sfugge alla competenza delle Commissioni tributarie di rilevare l'eventuale illegittimità del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 29/01/1996 istitutivo dei parametri presuntivi di reddito.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Rettifica dei redditi dichiarati sulla base dei parametri fissati dal D.P.C.M. del 1996 - Attribuzione del maggior reddito - Possibilità - Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Ferrigni – Relatore: Augenti). Sent. n. 13, parte II, del 26 marzo 2007.

I c.d. parametri di cui al D.P.C.M. del 1996 possono essere applicati soltanto ai fini della determinazione della capacità potenziale di produrre ricavi e non, invece, per la determinazione del probabile volume di affari effettivamente attribuibile al contribuente, sicché la redditività resta determinabile in base ai parametri soltanto nel caso in cui il contribuente eserciti la sua attività secondo dati che risultino conformi alle variabili assunte dal D.P.C.M.. Qualora, invece, sussistano fattori interni ed esterni tali da determinare una possibile limitazione della capacità produttiva di uno specifico contribuente, le risultanze parametriche non sono idonee, da sole, a rappresentare il probabile volume di affari attribuibile a quel particolare contribuente, onde, in tali casi, detti parametri presuntivi non possono essere applicati senza che alle relative risultanze siano apportati adeguati correttivi.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Parametri fissati dal D.P.C.M. del 29/01/1996 - Natura di atto amministrativo generale del decreto e non normativo - Procedimento di formazione - Specialità - Sussistenza - Preventivo parere del Consiglio di Stato - Necessità - Non sussiste - Legittimità del decreto - Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Lorusso – Relatore: De Santis). Sent. n. 134 del 25 luglio 2006.

Il procedimento di formazione dei parametri costituisce per espressa disposizione normativa (art. 3, co. 186 L. n. 549/1995) un procedimento speciale rispetto a quello previsto dall'art. 17 della L. n. 400/1988; la norma delegante, invero, ha espressamente disposto sia la forma del decreto (D.P.C.M.) sia il procedimento da seguire.

La disciplina dell'art. 17 della L. n. 400/1988, riferibile ai soli regolamenti di natura normativa, non si estende, pertanto, agli atti amministrativi generali, come è giuridicamente configurabile il D.P.C.M. 29/01/1996, limitato a definire senza innovazioni l'aspetto applicativo e tecnico di una legge.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Parametri presuntivi fissati dal D.P.C.M. del 29/01/1996 - Natura normativa del decreto - Illegittimità per vizio procedimentale nella emanazione - Sussistenza - Disapplicazione ex art. 7 del D. Lgs. n. 546/92 - Conseguente illegittimità dell'accertamento induttivo basato sui parametri.

Comm.Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Altamura). Sent. n. 100 del 16 novembre 2007.

Il Decreto del presidente del Consiglio dei Ministri del 29 gennaio 1996, contenente la fissazione di parametri per l'elaborazione dei ricavi... e volumi di affari in base alle caratteristiche dell'attività esercitata, in quanto atto di normazione secondaria regolamentare, con i caratteri della generalità e dell'astrattezza, è illegittimo per violazione delle norme che ne regolamentano l'emanazione (mancato preventivo parere del Consiglio di Stato, ai sensi della L. n. 400 del 1988) onde va disapplicato dal giudice tributario ai sensi dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92; conseguentemente è da dichiararsi illegittimo l'accertamento dei maggiori imponibili predisposto dall'Amministrazione finanziaria con metodo induttivo sulla base dei suddetti parametri.¹

Nota redazionale

¹ Senza prendere posizione sulla questione (a questa linea si attiene anche questa nota redazionale, ma si consenta a chi la redige di dichiarare apertamente, come semplice contributo di idee, che egli mantiene, al riguardo, opinioni nettamente divergenti dalla decisione dinanzi riportata, basate sulla preminente considerazione non già o non tan-

to della natura del Dpcm del 1996 – se regolamentare/normativa o, invece, espressione di potestà amministrativa, come anche si potrebbe fondatamente ritenere riferendosi alla tipologia del provvedimento amministrativo generale – bensì delle prescrizioni che circa il modello procedimentale di formazione ed emanazione sono dettate dalla fonte normativa primaria del suddetto decreto, che è rinvenibile nell'art. 3 comma 186 della legge n. 549/95), il Massimario ha già dato conto (v. il n. 1 del 2006) del contrasto giurisprudenziale in atto tra le Sezioni della stessa Commissione Regionale tra l'indirizzo conforme alla massima dinanzi riportata e l'altro di segno contrario, (del quale costituisce autorevole – tale perché è l'unica tra le tante decisioni che si sia fatta carico di prendere in considerazione l'esistenza della ... legge n. 549 del 1995 anche in termini di rapporto tra detta norma e le disposizioni generali della legge n. 400 del 1988 – capofila la sentenza n. 134 del 2006 emessa dalla Sez. IX). La nota del collaboratore prof. Fortunato si chiudeva con una dichiarazione di “*personale antipatia verso accertamenti ‘tabellari’ e ‘non personalizzati’*” – quasi a confessare (freudianamente ?) che antipatie e simpatie possono, e a volte anche riescono, appunto concedendo spazio all'inconscio, ad influenzare persino l'interpretazione dei testi normativi – e con l'auspicio che la Suprema Corte (sicuramente negatrice del suddetto ruolo dell'inconscio nell'interpretazione dei testi di legge e degli atti negoziali o amministrativi in genere) fosse intervenuta a breve a porre fine al contrasto. È evidente che proprio l'esistenza del contrasto impegna i collegi giudicanti ad approfondire l'esame della disciplina – non soltanto con riguardo alla distinzione tra regolamenti e atti amministrativi generali sulla quale tutte le decisioni sembrano essersi riferite per individuare la natura del Dpcm del 1996, ma ancor di più con riguardo sia alle norme generali della legge n. 400/88 per la formazione e l'emanazione dei regolamenti sia alle norme di settore della legge n. 549 del 1995 concernente appunto “i parametri” e le procedure per la loro elaborazione e approvazione, nonché al rapporto tra le due disposizioni di legge.

La nota si limita a fornire ai lettori semplici materiali di riflessione, costituiti non da altro che dai testi di legge “coinvolti” nella controversa questione, e da alcune affermazioni giurisprudenziali di principio.

Tra il “materiale di riflessione” può essere annoverato anche questo, s'intende del tutto estraneo ai canoni ed al procedimento interpretativo e pur tuttavia in qualche modo influente *ab externo*: che il Dpcm non è stato inviato alla registrazione della Corte dei Conti (come emerge anche dalla mancanza di qualsiasi annotazione al riguardo in sede di pubblicazione sulla G.U.) in quanto appunto ritenuto come “atto amministrativo generale”, esente, come tale sia dalla stessa registrazione alla C.C. sia dal suddetto parere preventivo del Consiglio di Stato, avendone la legge n. 549/95 previsto l'emanazione attraverso uno specifico procedimento *ad hoc*.

1) Legge 23 agosto 1988 n. 400, art. 17:

“Con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, sentito il parere del Consiglio di Stato, possono essere emanati regolamenti per disciplinare.....

“Con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei

ministri, sentito il Consiglio di Stato, sono emanati i regolamenti per la disciplina delle materie..... per le quali le leggi della Repubblica, autorizzando l'esercizio della potestà regolamentare del Governo, determinano le norme generali regolatrici della materia.....

Con decreto ministeriale possono essere adottati regolamenti nelle materie di competenza del ministro..... quando la legge espressamente conferisca tale potere...

“I regolamenti di cui al comma 1 ed i regolamenti ministeriali ed interministeriali, che devono recare la denominazione di ‘regolamenti’, sono adottati previo parere del Consiglio di Stato, sottoposti al visto ed alla registrazione della Corte dei Conti e pubblicati nella *Gazzetta Ufficiale*”.

2) Legge 28 dicembre 1995 n. 549 art. 3

comma 181: “Fino all’approvazione degli studi di settore, gli accertamenti di cui all’art. 39 primo comma lett. d) del d.p.r. n. 600/73 ... possono essere effettuati,....., utilizzando i parametri di cui al comma 184 del presente articolo ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume di affari.... Le disposizioni di cui ai commi da 179 a 189 del presente articolo si applicano nei confronti:

a) dei soggetti diversi....

b) degli esercenti...

comma 184: “Il Ministero delle finanze... elabora parametri in base ai quali determinare i ricavi, i compensi e il volume di affari fondatamente attribuibili al contribuente in base alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta...”.

comma 186: “I parametri di cui al comma 184 sono approvati con decreti del Presidente del Consiglio dei ministri su proposta del Ministro delle finanze, da pubblicare sulla *Gazzetta Ufficiale*.....”.

comma 189: “le disposizioni di cui ai commi 181 si applicano per gli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1995”.

3) Decreto Legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 art. 7 comma 5:

“Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante... non lo applicano, in relazione all’oggetto dedotto in giudizio, salva l’eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

4) Cass. S.U. n. 100124 del 1994: “A differenza degli atti e provvedimenti amministrativi generali – che sono espressione di una semplice potestà amministrativa e sono rivolti alla cura concreta d’interessi pubblici, con effetti diretti nei confronti di una pluralità di destinatari non necessariamente determinati nel provvedimento, ma determinabili –, i regolamenti sono espressione di una potestà normativa attribuita all’amministrazione, secondaria rispetto alla potestà legislativa, e disciplinano in astratto tipi di rapporti giuridici mediante una regolazione attuativa o integrativa della legge, ma ugualmente innovativa rispetto all’ordinamento giuridico esistente, con precetti aventi i caratteri della generalità e dell’astrattezza. A norma dell’art. 17 legge n. 400 del 1988, per i regolamenti di competenza ministeriale sono richiesti il parere del

Consiglio di Stato e la preventiva comunicazione al Presidente del Consiglio dei ministri”.

5) Cass. n. 6933 del 1999: “I regolamenti si distinguono dagli atti e provvedimenti amministrativi di carattere generale, perché questi ultimi costituiscono espressione di una semplice potestà amministrativa e sono destinati alla cura concreta di interessi pubblici, con effetti diretti nei confronti di una pluralità di destinatari non necessariamente determinati nel provvedimento, ma determinabili, mentre i regolamenti sono espressione di una potestà normativa attribuita all’amministrazione, con carattere secondario rispetto a quella legislativa, e disciplinano in astratto tipi di rapporti giuridici mediante una regolamentazione attuativa o integrativa della legge, ma egualmente innovativa rispetto all’ordinamento giuridico esistente, con precetti che presentano appunto i caratteri della generalità ed astrattezza. Con riferimento ai regolamenti emessi dal potere esecutivo, al fine della attribuzione del carattere della normatività, assume, inoltre, rilievo l’espressa disciplina prevista nell’art. 17 della legge n. 400 del 1988, la quale all’uopo esige, sia per il caso di emissione con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, sia per il caso di emissione con decreto ministeriale, che l’atto abbia la denominazione di regolamento e che sia stato emesso con un determinato procedimento, che comprende il parere del Consiglio di Stato, il visto e la registrazione della Corte dei Conti e la pubblicazione nella G.U. (in base a tali principi la Suprema Corte ha escluso che integri un regolamento il decreto con cui il Ministro per l’Industria aggiorna gli importi dei massimali minimi di legge in materia di assicurazione obbligatoria per la r.c.a., ai sensi dell’art. 9 della legge n. 990 del 1969, ed ha precisato che tali decreti integrano soltanto atti amministrativi)”.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Presunzioni gravi, precise e concordanti - Utilizzazione degli studi di settore - Elementi ulteriori riferiti al caso specifico - Necessità - Difetto - Infondatezza dell’accertamento.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV (Presidente: Pellerino – Relatore: Romano). Sent. n. 338 del 10 dicembre 2007.

L’accertamento di maggiori redditi che abbia come parametro di redditività gli studi di settore ma che sia privo di ogni riferimento ad elementi concreti relativi al contribuente accertato è da annullarsi per infondatezza, atteso che i soli studi di settore non costituiscono presunzioni gravi, precise e concordanti utilizzabili ai sensi dell’art. 39 comma I lett. d) del D.P.R. n. 600/73.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Accertamento induttivo.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II (Presidente: D'Innella – Relatore: Moliterni). Sent. n. 89 del 12 giugno 2007.

Gli studi di settore sono da ritenersi soltanto un possibile, ma non cogente, parametro di calcolo di redditività, fondato sulla estrapolazione statistica di dati, su cui prevale, quale elemento idoneo a fondare la presunzione di reddito, il diverso risultato che può emergere dall'andamento economico della specifica impresa interessata.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Contribuenti in contabilità ordinaria - Studi di settore - Ammissibilità - Condizioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Cigna – Relatore: Rango). Sent. n. 82 del 6 febbraio 2007.

In base al comma 2 dell'art. 10 della L. n. 146/1998 l'accertamento basato sugli studi di settore nei confronti dei contribuenti in regime di contabilità ordinaria è legittimo nel caso in cui almeno due periodi di imposta, su tre consecutivi considerati, l'ammontare dei compensi o ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all'ammontare dei compensi o ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi di imposta.

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Confutazione diretta da parte del contribuente - Prova di concreti elementi di infondatezza dell'accertamento - Efficacia.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Buccino – Relatore: Cataldo). Sent. n. 99 del 13 novembre 2007.

L'accertamento di maggior reddito imponibile basato sui cosiddetti studi di settore è efficacemente contrastato dal contribuente attraverso l'allegazione e la prova di circostanze che possano essere ritenute effettivamente impeditive della stessa attività volta alla produzione del

reddito e che, rispetto all'astrattezza degli studi di settore, diano un fondamento di attendibilità alla misura del reddito dichiarato.

NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI - Relata di notifica - Irregolarità per omessa indicazione del luogo di consegna - Nullità della notificazione - Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: Corvaglia – Relatore: Gagliardi). Sent. n. 7, parte I, del 13 febbraio 2007.

La omessa indicazione nella relazione di notifica del luogo di consegna dell'atto non comporta nullità della notificazione, ma una semplice irregolarità, non invalidante.

NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI - A mezzo posta - Consegna dell'atto a un familiare presso il suo domicilio, diverso da quello del notificando - Nullità della notificazione - Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII (Presidente: Scimè – Relatore: Cerase). Sent. n. 79 del 17 aprile 2007.

È nulla la notificazione a mezzo posta di un atto dell'Ufficio tributario eseguita con consegna del plico raccomandato nel domicilio non già del destinatario dell'atto stesso bensì in quello diverso di un suo familiare.

NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI - A contribuente deceduto - Notificazione nel di lui domicilio ma a mani del legatario - Nullità.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente: Fedele – Relatore: Gianfreda). Sent. n. 78 del 17 maggio 2007.

È nulla la notificazione dell'avviso di accertamento, intestato al contribuente deceduto e per esso all'erede, eseguita nel domicilio del contribuente medesimo a mani di soggetto che non sia erede bensì legatario del de cuius (nel caso di specie, eredi testamentari erano stati istituiti i nipoti della contribuente mentre il di lei figlio, a mani del quale la notificazione dell'avviso era avvenuta, era stato nominato legatario).

Nota del dott. Antonio Lattanzio

Brevi note in tema di nullità della notificazione degli atti tributari sostanziali

1. Premessa

Le annotate sentenze affrontano alcune questioni riguardanti la disciplina della notificazione degli atti tributari, che da tempo è in continua evoluzione.

Esse si segnalano, in modo particolare, per le puntuali argomentazioni che sono state indicate dai collegi giudicanti a supporto delle conclusioni cui sono pervenuti.

Tutte le controversie che hanno ad oggetto la disciplina della notificazione degli atti tributari richiedono una particolare attenzione da parte del giudice sul piano dell'interpretazione delle norme di riferimento.

Le notificazioni degli atti tributari soggiacciono alla disciplina speciale prevista dalle leggi d'imposta e alle articolate regole del codice di procedura civile cui quest'ultime rinviano.

Appare evidente che all'interprete si impongono rilevanti questioni di coordinamento tra la disciplina speciale e quella generale, questioni che suscitano un particolare interesse presso la dottrina e che sono oggetto di numerosi e continui apporti giurisprudenziali che tendono a colmare i vuoti normativi e a delineare nuovi percorsi interpretativi. In tale contesto, vanno evidenziati anche i numerosi interventi legislativi¹ e gli autorevoli apporti della Corte Costituzionale, sempre più indirizzati a garantire l'effettiva conoscenza dell'atto da parte del destinatario, nel pieno rispetto dei principi costituzionali che disciplinano il prelievo tributario.²

¹ Cfr. C. GLENDI, *Modifiche alla disciplina delle notifiche degli atti tributari (sostanziali e processuali)*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 2991 ss.; S. GALLO, *Novità legislative ed incertezze in tema di notificazioni*, in *Boll. trib.*, 2007, p. 1349 ss.

² L'art. 6, comma 1, della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) prevede l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di "assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, mediante "comunicazione" degli stessi "nel luogo di effettivo domicilio" (cfr. M. BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006, p. 13, 14 e 21, la quale osserva che pur essendo la conoscenza legale sufficiente affinché si producano gli effetti della notificazione, tra i vari significati ascrivibili alle disposizioni "l'interprete privilegerà quelli contraddistinti da un più elevato grado di probabilità di assicurare la reale conoscenza dell'atto notificando". Sennonché "il ricorso a forme di notificazione che non garantiscono l'effettiva conoscenza... dovrà ritenersi strettamente limitato alle ipotesi tassativamente predeterminate dalla legge". Sulla valenza ed efficacia dello Statuto dei diritti del contribuente, cfr., senza pretesa di esaustività, F. D'AYALA VALVA, *I principi di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. di dir. trib.*, 2001, p. 299 ss.; D. CIAVARELLA, *Le garanzie del contribuente nel nuovo ordinamento tributario*, Milano, 2002; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente: le sue "ragioni", le sue applicazioni*, in *Dir.*

Importanti disposizioni sono poi state introdotte a tutela della riservatezza del destinatario dell'atto.³

Ciò premesso, nel primo caso, i giudici regionali erano chiamati a decidere se l'omessa indicazione nella relazione di notifica del luogo di consegna dell'avviso di liquidazione comportasse la nullità della notificazione. Nel secondo caso, i giudici regionali dovevano decidere se fosse da considerarsi nulla la notificazione di due avvisi di accertamento a persona di famiglia residente in un domicilio diverso da quello del destinatario. Nel terzo caso, i giudici provinciali dovevano accertare se fosse da considerarsi nulla la notificazione dell'avviso di accertamento, intestato al contribuente deceduto, e per esso, a mani del soggetto che non rivestiva la qualità di erede, ma solo di legatario del *de cuius*, nel domicilio di quest'ultimo.

A ben vedere si tratta di una serie di questioni attinenti a diversi aspetti della disciplina delle notificazioni, ma tutti tra loro collegati, sicché è opportuno procedere con ordine facendo il punto sulle vicende oggetto dei tre giudizi.

2. L'omessa indicazione nella relazione di notifica del luogo di consegna dell'atto costituisce una mera irregolarità formale

Alla prima questione, i giudici regionali pugliesi hanno fornito una risposta conforme al consolidato orientamento della Suprema Corte.

Nel riconoscere la validità della notificazione, in caso di mancata o incompleta indicazione nella relata di notificazione del luogo di consegna,

e prat. trib., I, 2003, p. 1013 ss.; ID., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Fisco*, 2006, p. 20 ss.; AA.VV., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004; ID., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in *Dir. e prat. trib.*, 2005, p. 1007 ss.; A. URICCHIO, voce *Statuto del contribuente*, in *Dig. disc. priv. - Sez. comm.*, Agg., Torino 2003, p. 845; L. FERLAZZO NATOLI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1278 ss.; L. FERLAZZO NATOLI - M.V. SERRANÒ, *A proposito della natura giuridica dello Statuto dei diritti del contribuente nell'ordinanza della Corte Costituzionale n. 41/2008: motivazione "elusiva"*, in *Fiscalitax*, 2008, p. 639 ss.).

³ L'art. 6, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente prevede che "gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario". L'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, in seguito alle modifiche apportate dal D.L. n. 223/2006, convertito in L. n. 248/2006, stabilisce che: 1) nel caso in cui il consegnatario non sia il destinatario dell'atto o dell'avviso, la copia dell'atto da notificare sia consegnata o depositata dal messo in busta sigillata, su cui deve essere trascritto il solo numero cronologico della notificazione, ma non vanno apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto; 2) l'avviso di deposito prescritto dall'art. 140 c.p.c., da affiggere all'albo del Comune, deve essere effettuato in busta chiusa e sigillata. Anche in questo caso sulla busta non devono essere apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto (cfr. Circ. n. 28/E del 4 agosto 2006).

con l'*arrêt* 24 gennaio 2007, n. 1550, i giudici di legittimità hanno affermato che *“la nullità può derivare soltanto dall'esecuzione della notifica in un luogo diverso da quelli indicati dalla legge e dalla prova che in proposito sia fornita dall'interessato al fine di superare la predetta presunzione”*.

Alle stesse conclusioni era pervenuta la Cassazione con l'*arrêt* 29 settembre 2005, n. 19079, precisando che il contribuente che ne deduca la nullità non può limitarsi a lamentare che la relata di notifica non contenga l'indicazione del luogo in cui la stessa è avvenuta, ma è tenuto a specificare il luogo in cui essa ha avuto esecuzione in concreto.⁴ Ciò, in quanto l'obbligo, posto a carico dell'agente notificatore, di ricercare il destinatario presso il luogo indicato nell'intestazione dell'atto come suo domicilio fiscale, fa ragionevolmente presumere che la notifica sia stata effettuata nel predetto luogo.

Uniformandosi a tali principi, i giudici regionali pugliesi con la sentenza n. 7/2008 hanno ritenuto valida la notificazione dell'avviso di liquidazione nelle mani di “persona di famiglia”, ritenendo una mera irregolarità, non invalidante, l'omessa indicazione nella relata del luogo di notifica.

Una volta escluso che la notificazione fosse avvenuta in un luogo diverso dall'abitazione del notificatario, risultava irrilevante accertare se la persona di famiglia (qualificatasi “nipote addetta alla casa”) risiedesse o meno in un appartamento diverso da quello del notificatario, posto che, secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, la notificazione mediante consegna a persona di famiglia non postula necessariamente né il solo rapporto di parentela – al quale è da ritenersi equiparato quello di affinità – né l'ulteriore requisito della convivenza, risultando sufficiente l'esistenza di un vincolo (di parentela o affinità) tale da giustificare la presunzione che la “persona di famiglia” consegnerà l'atto al destinatario.⁵ Resta in ogni caso a carico di colui che assume di non aver ricevuto l'atto l'onere di provare il carattere del tutto occasionale della presenza del consegnatario in casa propria, senza che a tal fine rilevino le sole certificazioni anagrafiche del familiare medesimo.⁶

L'agente notificatore deve indicare le generalità e le qualità della persona cui la copia è consegnata. L'indicazione nella relazione di notificazione delle generalità e delle qualità della persona cui la copia è consegnata è richiesta dall'art. 148 c.p.c. quale elemento necessario per verificare la sussistenza di quel rapporto familiare o professionale tra destinatario dell'atto e consegnatario sul quale l'art. 139 c.p.c. pone l'affidamento che l'atto stesso sarà portato

⁴ Conformi Cass., Sez. trib., 17 febbraio 2005, n. 3230; Id., Sez. trib., 14 maggio 2002, n. 6923.

⁵ Cass., Sez. trib., 25 ottobre 2006, n. 22879.

⁶ Cass., Sez. trib., 30 ottobre 2006, n. 23368.

a conoscenza del primo. La mancanza di tale indicazione, secondo la Cassazione, esclude il perfezionamento della notifica per l'incertezza assoluta su detta persona, con conseguente impossibilità di ipotizzare l'esistenza, tra destinatario e consegnatario, di una relazione idonea a far presumere che il secondo porti a conoscenza del primo l'atto ricevuto.⁷

3. La nullità della notificazione eseguita a mezzo posta dell'avviso di accertamento a persona di famiglia residente in un domicilio diverso da quello del destinatario

Per quanto concerne la questione decisa dai giudici regionali pugliesi con la sentenza n. 79/2007, la soluzione ermeneutica è anch'essa perfettamente aderente all'orientamento della Suprema Corte, secondo il quale, la notifica si ritiene nulla quando la persona di famiglia riceva l'atto nel proprio appartamento, diverso da quello della residenza del destinatario dell'atto.⁸

Secondo quanto si ricava dalla motivazione della sentenza, in base alla dichiarazione scritta dal portaflettere, gli avvisi di accertamento erano stati consegnati a persona non legittimata a riceverli in quanto quest'ultima seppure legata con rapporti di parentela con il destinatario degli atti, la stessa, tuttavia, come attestato dal certificato storico anagrafico rilasciato dal Comune, aveva un domicilio diverso da quello del destinatario. In altri termini, gli atti sarebbero stati consegnati ad un familiare in un luogo diverso dal domicilio del destinatario con conseguente nullità della notificazione.

Giova rammentare che secondo la disciplina prevista dalla L. 20 novembre 1982, n. 890 l'agente postale deve tentare la consegna del piego nelle mani proprie del destinatario, il quale è ricercato nel luogo indicato sulla busta contenente l'atto da notificare.⁹

Se la consegna non può essere fatta personalmente al destinatario, ai sensi dell'art. 7 della citata L. n. 890/1982, il piego è consegnato a persona:

⁷ Cass., n. 22879/2006, cit.

⁸ Cass., Sez. II civ., 14 novembre 2007, n. 23578. Nel caso di specie, la Suprema Corte ha ritenuto nulla la notifica di un verbale di infrazione amministrativa, effettuata a mezzo posta, a persona di famiglia abitante in un appartamento diverso da quello del destinatario, pur facente parte dello stesso condominio.

⁹ La mancanza della sottoscrizione dell'agente postale sull'avviso di ricevimento rende inesistente la notificazione in quanto la sottoscrizione costituisce l'unico elemento valido a riferire la paternità dell'atto all'agente stesso. La leggibilità o meno della firma (o della sigla) dell'agente postale sull'avviso di ricevimento è irrilevante. Invero, secondo la Cassazione (Sez. trib., 3 novembre 2003, n. 16407; Id., Sez. trib., 26 giugno 2003, n. 10186; Id., Sez. III civ., n. 2327/1998), la non identificabilità può essere eccepita solo per suffragare la contestazione della qualità di agente postale del soggetto che ha firmato.

- 1) di famiglia che conviva anche temporaneamente con lui;
- 2) addetta alla casa;
- 3) addetta al servizio del destinatario.

Il consegnatario non deve essere persona manifestamente affetta da malattia mentale o di età inferiore a 14 anni.

In mancanza di tali persone, il piego può essere consegnato:

- a) al portiere dello stabile;¹⁰
- b) a persona che, vincolata da rapporto di lavoro continuativo, è tenuta alla distribuzione della posta al destinatario.

La notificazione a mezzo posta deve ritenersi validamente effettuata anche al custode del fabbricato. Infatti, poiché il rapporto di lavoro del custode di un fabbricato è continuativo, deve presumersi, fino a prova contraria, che, come per il portiere, tra le mansioni del custode rientri la distribuzione della posta ai destinatari che abitano nel fabbricato custodito.¹¹ Detto principio è applicabile anche alle notificazioni alle persone giuridiche.¹²

L'avviso di ricevimento ed il registro di consegna debbono essere sottoscritti dalla persona alla quale è consegnato il piego.

Se la consegna è effettuata a persona diversa dal destinatario, oltre alla firma occorre specificare la qualità rivestita dal consegnatario, con l'aggiunta, se trattasi di familiare, dell'indicazione di convivente anche temporaneo.

Dalla semplice mancata indicazione della qualità di convivente della persona di famiglia che riceve il piego, sull'avviso di ricevimento della raccomandata, non discende alcuna nullità.

La Cassazione ha precisato che le indicazioni che debbono risultare dall'avviso di ricevimento ai fini della validità della notificazione, quando l'atto sia consegnato a persona diversa dal destinatario, sono non già quelle di cui all'art. 139 c.p.c., ma quelle prescritte dal regolamento postale per la raccomandata ordinaria. Ne consegue che non è ravvisabile alcun profilo di nullità ove il suddetto avviso di ricevimento, debitamente consegnato nel domicilio del destinatario, sia sottoscritto da persona ivi rinvenuta, ma della quale non

¹⁰ Per la Cassazione (Sez. II civ., 31 gennaio 2008, n. 2304; Sez. I civ., 15 marzo 2007, n. 6021; Id., Sez. Un., n. 6214/2005; Id., Sez. Un., n. 1097/2000) è nulla la notifica effettuata a mani del portiere dello stabile, allorquando la relazione dell'ufficiale postale non contenga l'attestazione del mancato rinvenimento del destinatario o del rifiuto o assenza delle persone abilitate a ricevere l'atto in posizione preferenziale (persona di famiglia, addetta alla casa o al servizio), non potendo desumersi che il portiere fosse stato espressamente incaricato a ricevere gli atti da una successiva notifica effettuata con le stesse modalità, dovendo la validità della notifica effettuarsi con riferimento esclusivo al suo contesto.

¹¹ Cass., Sez. II civ., 10 gennaio 2008, n. 375.

¹² Cass., Sez. V civ., 14 febbraio 2003, n. 2276.

risulti dall'avviso medesimo la qualità o la relazione col destinatario dell'atto, salva la facoltà del destinatario di dimostrare, proponendo querela di falso, la assoluta estraneità della persona che ha sottoscritto l'avviso alla propria sfera personale o familiare.¹³

L'agente postale non ha il dovere di verificare l'effettività del rapporto tra consegnatario e destinatario, dovendosi limitare ad attestare nell'avviso quanto dal consegnatario stesso riferitogli; egli ha, invece, l'obbligo di verificare che il consegnatario abbia almeno 14 anni pena la nullità della notificazione in ipotesi di omissione. La prova dell'età del consegnatario può risultare anche dalle ammissioni di quest'ultimo, o, comunque, dalla sua mancata contestazione.

4. La notificazione dell'avviso di accertamento intestato ad un soggetto deceduto

La terza sentenza che si annota verte sul tema della notificazione dell'avviso di accertamento ad un soggetto deceduto, esprimendosi, anche essa, per la nullità della notificazione.

Nel caso specifico, il ricorrente aveva impugnato la cartella di pagamento, intestata alla propria madre (nel frattempo deceduta), notificata, a mezzo del servizio postale, agli eredi di quest'ultima, nell'ultimo domicilio del *de cuius*.

Detta cartella traeva origine da un avviso di accertamento, divenuto definitivo, che era stato intestato al *de cuius* e, per esso deceduto, al ricorrente, senza che quest'ultimo rivestisse la qualità di erede, ma solo di legatario, in base alla scheda testamentaria espressa con formula sacramentale.

Secondo i giudici provinciali, la notificazione dell'avviso di accertamento è nulla in quanto l'Ufficio finanziario avrebbe dovuto notificare l'atto impositivo solo ed esclusivamente agli eredi del contribuente deceduto, ai quali, *ope legis*, erano stati trasferiti i debiti del *de cuius*, compresi quelli di natura tributaria.

Sul punto, va rammentato che l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Brindisi, avrebbe potuto agevolmente accertare, sulla base della dichiarazione di successione, che il *de cuius* aveva lasciato tutti i suoi beni ai nipoti, figli del ricorrente, riservando a quest'ultimo il diritto di uso vita natural durante su detti beni.

La soluzione prospettata nella sentenza è senz'altro ineccepibile in quanto in tema di notificazione dell'avviso di accertamento nei confronti di un contribuente deceduto occorre distinguere i seguenti casi:

- 1) la morte del soggetto passivo d'imposta è nota all'Ufficio finanziario;
- 2) la morte del soggetto passivo non è nota all'Ufficio finanziario.

¹³ Cass., Sez. trib., 29 gennaio 2008, n. 1906.

Nel primo caso, se gli eredi hanno comunicato all'Ufficio finanziario le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale oppure l'Ufficio finanziario sia già in possesso delle necessarie informazioni, la notifica degli atti intestati al *dante causa* deve essere effettuata a ciascuno degli eredi personalmente ed individualmente nei loro rispettivi domicili fiscali.¹⁴

La notifica può anche essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio nei 30 giorni successivi alla presentazione diretta all'Ufficio finanziario della comunicazione delle generalità degli eredi e del loro domicilio fiscale o successivi alla data di spedizione della raccomandata con ricevuta di ritorno della comunicazione.¹⁵ Ovviamente la stessa modalità di notifica è applicabile qualora gli eredi abbiano omesso la comunicazione delle proprie generalità all'Ufficio finanziario. Tale procedimento di notificazione, la cui inosservanza comporta la nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso, presuppone tuttavia che l'Amministrazione abbia comunque acquisito la notizia della morte del contribuente, non sussistendo altrimenti la giuridica possibilità di procedere alla notifica impersonale prevista dalla legge.

Nel caso in cui la morte del soggetto passivo d'imposta non sia nota all'Ufficio, gli atti intestati al defunto possono essere notificati al suo domicilio fiscale.¹⁶

5. La facoltà del contribuente di impugnare la cartella di pagamento per mancata notifica dell'atto presupposto

A conclusione di queste brevi note, occorre evidenziare che le controversie decise dai giudici tributari pugliesi, le cui argomentazioni sono pienamen-

¹⁴ La Suprema Corte (Sez. trib., 13 dicembre 2007, n. 26124) ha precisato che l'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 65, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 non sussiste qualora l'Ufficio sia già in possesso delle necessarie informazioni per procedere alle notifiche presso il domicilio dei singoli eredi, posto che, conformemente a quanto disposto dall'art. 6 della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad utilizzare le informazioni comunque pervenute in suo possesso per far giungere i propri atti a conoscenza dei destinatari.

¹⁵ Il citato art. 65 del D.P.R. n. 600/1973 non fa alcun cenno al diverso limite temporale di un anno dall'apertura della successione, previsto dalla disciplina processualcivile per la validità della notificazione collettiva e impersonale, dovendosi perciò ritenere che il legislatore tributario, posto a carico degli eredi l'obbligo di comunicazione, faccia poi ricadere sui medesimi le conseguenze del mancato assolvimento di tale obbligo, dispensando gli Uffici finanziari dalla ricerca specifica e individuale di ciascun erede, quale che sia il tempo trascorso dall'apertura della successione.

¹⁶ Cass., Sez. trib., 20 dicembre, 2007, n. 26844; Id., Sez. trib., 1° giugno 2007, n. 12886; Id., Sez. trib., 8 agosto 2005, n. 16699.

te condivisibili, avevano per oggetto l'impugnazione di cartelle di pagamento per difetto di notifica degli atti presupposti.

Come è noto, secondo l'oramai consolidato orientamento della Suprema Corte, la nullità della notificazione dell'atto di accertamento tributario viene sanata, per raggiungimento dello scopo,¹⁷ nel caso di impugnazione dell'atto, in quanto *“se il contribuente mostra di aver avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso contribuente non potrà, in via di principio, dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento”*.¹⁸

I giudici di legittimità hanno precisato che la sanatoria, per raggiungimento dello scopo *ex art. 156 c.p.c.*, della nullità della notificazione di un avviso di accertamento si verifica solo a seguito dell'impugnazione dello stesso atto invalidamente notificato, ma non certo di un atto diverso, quale la cartella di pagamento della quale il primo costituisce l'atto presupposto.¹⁹

¹⁷ Cfr. artt. 156, 157 e 160 c.p.c. L'inesistenza della notificazione, a differenza della nullità, non è suscettibile di sanatoria né di rinnovazione *ex art. 291 c.p.c.* L'inesistenza è stata individuata dalla giurisprudenza nei seguenti casi: consegna non effettuata, consegna effettuata a persona diversa dal destinatario, consegna in luogo diverso dal domicilio fiscale, omissione anche di una sola delle formalità previste dall'art. 140 c.p.c., mancanza dell'avviso di ricevimento nella notificazione a mezzo del servizio postale, mancanza della relata di notifica.

¹⁸ Cass., Sez. Un., 5 ottobre 2004, n. 19854, in *Dir. e prat. trib.*, 2004, p. 1529 ss., con commento di C. GLENDI, *Per le notifiche restano i dubbi*, in *Dir. e giust.*, 2004, p. 18 ss., con commento di S. ALBANESE, *L'opposizione sana la notifica nulla*, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2005, p. 37 ss., con commento di A. VIGNOLI, *La natura “amministrativa” e non processuale dell'atto impositivo, e l'applicazione delle sanatorie per raggiungimento dello scopo*, in *Riv. di dir. trib.*, 2005, p. 700 ss., con commento di A. PODDIGHE, *Avviso di accertamento: atto processuale o atto amministrativo?*, in *GT-Riv. di giur. trib.*, 2005, p. 11 ss., con commento di M. BASILAVECCHIA, *La “piena conoscenza” dell'atto impositivo*, in *Riv. di dir. trib.*, 2005, p. 3, con commento di C. SCALINCI, *La notifica dell'atto tributario recettizio: un “giano bifronte” tra sanatoria e decadenza*. La Suprema Corte ha precisato che l'atto di accertamento non può essere qualificato come un atto di natura assimilata a quella processuale. Il momento processuale, che è meramente eventuale è solo collegato all'atto, *“sia perché la tutela giurisdizionale si esercita – secondo il sistema processuale vigente – attraverso un meccanismo d'impugnazione dello stesso, sia perché l'enunciazione della pretesa tributaria costituisce, al contempo l'oggetto del processo”*. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno così preso posizione sul contrasto, insorto all'interno della sezione tributaria della stessa Corte, sulla sanabilità dei vizi di notifica degli atti impugnati nel processo tributario per effetto della proposizione del ricorso contro tali atti. Di avviso contrario è parte della dottrina (cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003, p. 219; C. GLENDI, *Per le notifiche restano i dubbi*, in *Sole-24 Ore*, 20 ottobre 2004, p. 23; M. BRUZZONE, *Notificazione*, cit., p. 171; L. FERLAZZO NATOLI - G. INGRAO, *Il ricorso non sana i vizi di notifica*, in *Boll. trib.*, 2004, p. 1783 ss.; G. INGRAO, *Sulla sanatoria dei vizi di notifica si consolida un orientamento giurisprudenziale discutibile*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1716 ss.).

¹⁹ Cass. Sez. trib., 27 settembre 2007, n. 20357. Nel caso di specie, la Suprema Corte ha affer-

Nel processo tributario, l'impugnazione di atti prodromici non notificati unitamente agli atti successivi, prevista dall'art. 19, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, deve ritenersi costituire una facoltà concessa al contribuente, e non un obbligo, con la conseguenza che il mancato esercizio di tale facoltà non toglie al contribuente la possibilità di impugnare l'atto notificatogli per vizio proprio, tale dovendosi ritenere anche la mancata notifica dell'atto ad esso prodromico.²⁰

Dalle pronunzie in commento esce rafforzata la tesi secondo cui il contribuente può scegliere di impugnare l'atto successivo (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione) al fine esclusivo di contestarne la sua illegittimità per mancata notifica dell'atto presupposto oppure di impugnare anche quest'ultimo, con la conseguenza che l'oggetto del processo si estende anche al merito della pretesa impositiva. La scelta deve essere verificata dal giudice tributario interpretando le domande del ricorrente, con la conseguenza che, nel primo caso, dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi), nel secondo la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa.²¹

Tale soluzione assume una valenza generale, applicabile in relazione a

mato che la data della notificazione – la cui mancanza determina la nullità della stessa, trattandosi di elemento essenziale della relata, ai sensi dell'art. 148 c.p.c. – deve essere dedotta esclusivamente dalle risultanze della copia dell'atto consegnata al destinatario (in tal senso Cass., n. 6309/1994 e n. 4358/2001).

²⁰ Cass., Sez. trib., 25 gennaio 2008, n. 1652; Id., Sez. Un., 25 luglio 2007, n. 16412, in *Boll. trib.*, 2007, p. 1554 ss, con commento di L. FERLAZZO NATOLI-G. INGRAO, *Nullità degli "atti successivi", non preceduti dalla notifica degli "atti presupposto"*, in *Riv. di dir. trib.*, 2007, p. 967 ss., con commento di G. INGRAO, *L'omessa notifica dell'"atto presupposto" tra vizio del procedimento e vizio proprio dell'"atto consequenziale"*.

²¹ Cass., Sez. Un., 4 marzo 2008, n. 5791, la quale ha precisato che *"imporre al contribuente l'impugnazione cumulativa dell'atto successivo e dell'atto presupposto del quale sia stata omessa la notificazione, significherebbe privilegiare immotivatamente l'amministrazione finanziaria, recuperandone in via processuale l'azione impositiva esercitata in violazione della specifica scansione procedimentale dettata dalle regole di diritto sostanziale: sarebbe un modo per togliere sostanza e vigore a quelle regole e per rendere, in ultima analisi, assolutamente "libero" l'agire dell'amministrazione"*. Sennonché, una diversa interpretazione sarebbe in palese contraddizione con la *ratio* del nuovo processo tributario, che è ispirato alla tutela dei diritti del contribuente (e in particolare dell'inalienabile diritto di difesa), nonché con i principi della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) (per ulteriori approfondimenti mi sia consentito rinviare a A. LATTANZIO, *La tutela del contribuente nel procedimento tributario*, Editrice Ad Maiora, Trani, 2005; ID., *Manuale del processo tributario*, Editrice Ad Maiora, Trani, 2006).

tutti i casi in cui il procedimento di imposizione si articola in una sequenza di atti provvedimentali.²²

Va, tuttavia, precisato che in caso di omessa notifica dell'atto presupposto, la mancata impugnazione dell'atto consequenziale regolarmente notificato (ad es. la cartella di pagamento) ne consolida i suoi effetti, legittimando la procedura esecutiva da parte dell'agente della riscossione. In buona sostanza, l'omessa notifica dell'atto presupposto, quale vizio proprio dell'atto successivo, deve essere eccepita in sede di impugnazione di quest'ultimo (primo atto autonomamente impugnabile).

CATASTO - Classamento degli immobili - Motivazione - Necessità.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente: Bortone – Relatore: Palazzo). Sent. n. 363 del 15 gennaio 2007.

L'atto di accatastamento deve indicare il percorso logico-giuridico seguito per giungere alla fissazione dei valori, non essendo consentita la semplice comunicazione della rendita catastale, né sufficiente, ad integrare il concetto di motivazione, il richiamo alle norme di riferimento.

CATASTO - Classamento e attribuzione rendita - Valutazione ex art. 29 del D.P.R. n. 1142/1949 - Necessità - Sussiste.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Taveri – Relatore: Meli). Sent. n. 90 del 22 novembre 2007.

L'U.T.E. non ha alcun potere discrezionale nella individuazione del moltiplicatore da applicare, dovendosi attenere, per la base della valutazione, ai criteri stabiliti dall'art. 29 del D.P.R. n. 1142 del 1949, che stabilisce i "gruppi di appartenenza".

²² Cfr. L. FERLAZZO NATOLI - G. INGRAO, *L'interesse ad agire nelle opposizioni alle comunicazioni di irregolarità fatte al contribuente*, in *Riv. di dir. trib.*, 2007, p. 351 ss.; ID., *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. di dir. trib.*, 2007, p. 1075 ss.

RISCOSSIONE - Preavviso di fermo amministrativo di beni mobili registrati - Natura di atto di comunicazione - Impugnabilità davanti al giudice tributario - Inammissibilità.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I (Presidente: Petrucci – Relatore: Marturano). Sent. n. 107 del 20 aprile 2007.

Il preavviso di avvio della procedura di fermo amministrativo previsto dall'art. 86 del D.P.R. n. 602/1973, come sostituito dal D.Lgs. n. 193 del 2001, ha natura "endoprocedimentale" (di conoscenza) privo di autonoma capacità lesiva di diritti e in quanto tale non può essere impugnato dinanzi al giudice tributario ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 come modificato da ultimo con il D.L. n. 223/2006 convertito in Legge n. 248/2006.

RISCOSSIONE - Preavviso di fermo amministrativo di beni mobili registrati - Giurisdizione del giudice tributario - Sussistenza - Impugnabilità - Sussiste.

IDEM - Preavviso di fermo a tutela sia di crediti erariali sia di crediti di natura diversa - Giurisdizione del giudice tributario - Sussistenza limitatamente alle ragioni attinenti ai crediti erariali.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. II (Presidente: Brandimarte – Relatore: Lovelli). Sent. n. 293 del 24 settembre 2007.

In forza dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 convertito in Legge n. 248 del 4/8/2006 sussiste la giurisdizione del giudice tributario in ordine alle controversie concernenti la misura cautelare di fermo amministrativo di beni mobili registrati.

Allorché un provvedimento di fermo amministrativo di beni mobili registrati sia emesso per la tutela cautelare sia di crediti erariali (imposte e tributi) sia di crediti di natura diversa (contributi, diritti previdenziali, etc.) la cognizione del giudice tributario è limitata alla materia (i crediti erariali) attribuita alla sua giurisdizione.

Il preavviso di avvio della procedura di fermo amministrativo di beni mobili registrati è atto impugnabile e dà avvio al procedimento cautelare per la sospensione.

RISCOSSIONE - Somme dovute a titolo di sanzione pecuniaria per violazione al Codice della Strada - Provvedimento di iscrizione di ipoteca - Giurisdizione delle Commissioni tributarie - Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez.XII (Presidente: Iacobellis – Relatore: Palmisano). Sent. n. 10 del 29 gennaio 2008

Il giudice tributario, adito con un ricorso in opposizione all'iscrizione ipotecaria disposta dal concessionario della riscossione ai sensi dell'art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973 e successive modificazioni, ha l'obbligo di accertare in via preliminare il titolo della riscossione allo scopo di verificare, attraverso l'individuazione della causale del credito, la propria giurisdizione; tale giurisdizione sussiste, infatti, soltanto allorché il suddetto titolo sia riconducibile alla riscossione di tributi.¹

Nota redazionale

¹ Il Massimario ha la presunzione di credere che la nota redazionale pubblicata a commento della sentenza n. 25/2007 della stessa Commissione provinciale (p. 77 e ss. del numero 2/07) abbia contribuito alla più precisa e puntuale disamina – da parte dei giudici cui si deve la sentenza ora in commento – della questione, che è stata resa incerta dall'imprecisione, o incompletezza, della disposizione di legge (nel D.L. n. 223 del 2006) che ampliò l'ambito dei provvedimenti ricorribili ex art. 19 del D.Lgs. n. 546 /92 estendendolo appunto al fermo dei beni mobili registrati e all'iscrizione ipotecaria.

Nota dell'avv. Luca Lubelli

La Giurisdizione tributaria si è di fatto ampliata a seguito del nuovo articolo 19 D.Lgs. 31.12.1992 n. 546?

Il recente art. 35, comma 26-quinquies del D.L. 04.07.2006 n. 223, convertito, con modificazioni, dalla Legge 04.08.2006 n. 248 ha introdotto, al comma 1 dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, le lettere *e-bis ed e-ter*), rendendo così impugnabili davanti alle Commissioni Tributarie anche “*l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del DPR n. 602/73*” e “*il fermo dei beni mobili registrati di cui all'art. 86 del D.P.R. 29.09.1973 n. 602 e successive modificazioni*”.

L'inserimento di questi due atti tra l'elenco di quelli tributari impugnabi-

li, rende difficoltoso il coordinamento dell'art. 19 con i limiti posti dall'art. 2 del D.Lgs. 546/92, che circoscrive l'oggetto della giurisdizione tributaria; in effetti i provvedimenti cautelari in questione, il più delle volte, sono disposti dall'esattore per pretese diverse e non tutte rientranti nella nozione di tributo, allorché di ogni genere e specie.

Le sentenze che si annotano dimostrano appunto come l'impugnabilità del fermo e dell'ipoteca, nonostante la modifica di legge, sia ancora un argomento non del tutto sopito e in grado di contrapporre tra loro diverse pronunce giurisprudenziali.

Questo perché, nonostante la legge n. 248/08 sia entrata in vigore da quasi due anni, i giudici tributari tendendo a non recepirne il contenuto, ponendo delle limitazioni alla loro cognizione in relazione all'oggetto della pretesa azionata dal concessionario.

Per quanto concerne il più discusso degli istituti in rassegna, ossia il fermo amministrativo, vi è da dire che l'istituto non è del tutto nuovo nel nostro ordinamento, essendo già presente per i crediti delle amministrazioni dello Stato e come sanzione accessoria alle violazioni del codice della strada.¹

¹ Il fermo amministrativo dei crediti erariali consente alle amministrazioni dello Stato di sospendere temporaneamente il pagamento a favore di un contribuente che risulti debitore per altri titoli; per questo primo caso si deve fare riferimento alla disciplina dell'art. 69 ultimo comma del r.d. 28 novembre 1923, n. 2440.

Il fermo amministrativo dei beni mobili registrati è stato invece introdotto, nel campo della riscossione coattiva, dall'art. 1, comma 4 lett. e) del decreto legge 31 dicembre 1996 n. 669, convertito con modificazioni nella legge 28 febbraio 1997 n. 30, che ha aggiunto l'art. 91 *bis* al D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602. La disciplina legislativa dell'istituto, di cui all'art. 91-*bis*, fu trasferita nell'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, come introdotto dall'art. 16 del D.Lgs. 26 febbraio 1999 n. 46, che ha sostituito l'intero titolo II del decreto e quindi anche il capo III del medesimo intitolato "*Disposizioni particolari in materia di espropriazioni di beni mobili registrati*", in vigore insieme all'intera riforma dal 1 luglio 1999, ai sensi del successivo art. 39 del D.Lgs. n. 46 del 1999. Ulteriori modifiche sono intervenute all'art. 86 dall'art. 1, comma, lett q) del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193, emanato in base alla legge delega 28 settembre 1998, n. 337.

Per un maggiore approfondimento si rimanda agli scritti di: TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 257; DEL FEDERICO, *La giurisdizione*, in *Il processo tributario*, diretto da Tesaurò, Torino, 1998, 32 e ss; BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. Trib.*, n. 2/1995, 239 e ss; GARRI, voce *Fermo amministrativo*, in *Enc. Giur.* Roma, 1989, Vol. XIV; MONTEL, voce *Fermo amministrativo*, in *Dig. Disc. Pub.*, Torino, 1991; CUTRANO, *L'istituto del fermo amministrativo ed i suoi riflessi tributari*, su *Diritto. it.*; DAMONTE, *Brevi note sull'applicabilità dell'istituto del fermo amministrativo in caso di crediti vantati da Amministrazioni dello Stato per imposte e tasse*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, II, 774; CAMPANI, *La tutela del contribuente nei confronti del fermo amministrativo*, *Fisco*, 1991, 5715; ILLIANO, *Applicabilità ai rimborsi IVA delle misure cautelari e del fermo amministrativo*, *Corr. Trib.*, 2000, 3062; ALBANESE, *I concessionari della riscossione secondo la recentissima "riforma"*

Il provvedimento di fermo utilizzato dai concessionari della riscossione coattiva, ha suscitato numerosi interrogativi sia in ordine alla propria natura giuridica² che, appunto, sul giudice chiamato a decidere le controversie instaurate dai contribuenti incisi dalla misura.

Cosicché diversi giudici si sono ritenuti competenti a valutare il fermo amministrativo,³ alternandosi il giudice amministrativo quanto il giudice ordinario, sia come giudice dell'esecuzione che come giudice del lavoro, nonché il giudice di pace, senza tralasciare alcune decisioni anche del giudice tributario.⁴

Da segnalare, oltre il primo silenzio del legislatore, anche quello dell'A-

ma -ter” potranno servirsi direttamente dell’istituto del “fermo amministrativo”: alcune riflessioni, in *Il Fisco*, 2001, 12, 537; DEL FEDERICO, *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di Miccinesi, Padova, 1999, 1127; TRIVELLIN, art. 23 - *Sospensione dei rimborsi a compensazione*, in *Commento alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di F. Moschetti-L. Tosi, Padova, 2000, 725 e ss.

Altro precedente normativo al fermo per motivi fiscali è il fermo disciplinato dall’art. 214 del codice della strada. Le stesse conseguenze previste in caso di mancato rispetto delle norme del codice della strada sono previste in caso di circolazione del veicolo sottoposto a fermo amministrativo ai fini fiscali, ovvero “*salva l’applicazione delle sanzioni penali per la violazione degli obblighi posti in capo al custode, è soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da euro 656,25 a euro 2.628,15*”. Cfr. BIANCHETTO, *Brevi riflessioni sul fermo amministrativo dei veicoli*, in *Arc. Giur. Circ.*, 2001.

² Sulla natura giuridica del fermo si veda: URICCHIO, *Il fermo amministrativo dei beni mobili registrati: limiti e condizioni di utilizzabilità nell’ambito della procedura di riscossione coattiva*, in *TributImpresa*, n. 2/2004; FERLAZZO NATOLI - NAIM, *In tema di fermo amministrativo di beni mobili registrati*, in *Il Fisco*, 2003, n. 17, 2551, FERRAÙ, in commento a Trib. Parma, sez. Lav. 16.05.2003 n. 151, in *Boll. Trib.*, 2/2004, 122

Per la giurisprudenza si richiama T.A.R. sede di Bari sent. n. 1567 e 1764 del 2003 il cui orientamento è stato confermato da tutte le pronunce amministrative successive del tribunale amministrativo pugliese.

Da segnalare i dubbi di costituzionalità, nonché la critica obbiettiva al potere affidato ai concessionari dalla legge, espressi da SPAGNOLETTI, in *Le Ganasce fiscali: breve storia del fermo amministrativo dei beni mobili registrati in sede di riscossione di entrate tramite ruolo, tra problemi sostanziali e processuali (con qualche riserva sulla legittimità costituzionale dell’istituto)*, *Riv. Int. Dir. Pub.* Lexitalia, 3/2003.

³ Per una completa rassegna di giurisprudenza in materia di fermo amministrativo si rimanda a CALISI, *Il fermo amministrativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1/2004, 129.

⁴ VOGLINO, in *Boll. Trib.* 1258, op. cit. indica che “*In tale singolare contesto, aggravato dalla sussistenza di molteplici elementi argomentativi di segno contrario che nel silenzio della legge lascino teorizzare divergenti mezzi e differenti competenze giurisdizionali senza permettere di affermarne una con piena sicurezza, non vi è dunque da stupirsi se a turno un po’ tutti gli organi giudicanti del Paese si ritengano a qualche titolo competenti, ovvero in altri casi incompetenti in diretta antinomia a quanto stimato da altri organi dello stesso tipo*”.

genzia delle Entrate,⁵ che si è limitata soltanto a registrare le decisioni della Suprema Corte.⁶

Considerando nello specifico i motivi delle decisioni in nota,⁷ i giudici concordano nel negare la propria giurisdizione per quei procedimenti azionati a seguito di debiti non rientranti nell'alveo di quelli tributari. Il Collegio di Bari, occupandosi dell'iscrizione di ipoteca, ha inteso infatti limitare la cognizione del giudice tributario alle sole ipotesi di crediti aventi la propria causale in un rapporto tributario, negando la propria giurisdizione perché, è mancata la prova che *“la pretesa dell'amministrazione finanziaria rimasta insoddisfatta e che ha dato luogo all'iscrizione di ipoteca sia riconducibile ad un rapporto tributario”*.

Le sentenze annotate pertanto si uniformano all'orientamento di quella giustizia tributaria di merito,⁸ che si ritiene correttamente adita solo per quei

⁵ Si ricordano le circolari AGE n. 64/E del 1 marzo 2002, che segue alla precedente n. 221/E del 24 novembre 1999; la risoluzione n. 57413 del 9 aprile 2003 e la n. 92/E del 22 luglio 2004; in ultimo la Risoluzione n. 2/E del 9.01.2006.

⁶ A tal proposito le SS UU della Cassazione, con sentenza del 31.01.2006, n. 2053, dopo un'attenta ricostruzione storico-normativa, hanno concluso per la natura di atto funzionale *“all'espropriazione forzata e, quindi, mezzo di realizzazione del credito allo stesso modo con il quale la stessa realizzazione del credito è agevolata dall'iscrizione ipotecaria ex art. 77 del citato d.p.r.”*, facendone discendere la giurisdizione del Giudice Ordinario. *“con le forme dell'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi consentite dal vigente art. 57 d.p.r. 602/1973”*. Di diverso avviso il Consiglio di Stato, VI sez. che, con la decisione del 18.07.2006 n. 4581, ha sancito invece che le controversie sul fermo amministrativo rientrano nella Giurisdizione Amministrativa, tanto da sollevare la questione di legittimità costituzionale degli artt. 49, 57, 86, D.P.R. n. 602/73 e degli artt. 2 e 19 del D.Lgs. 546/92 in relazione agli artt. 3, 16, 41 e 42 Cost., poiché in contrasto con la Costituzione se interpretati secondo il vigente diritto vivente risultante dalla Giurisprudenza, che attribuisce i poteri di decisione al Giudice Ordinario.

⁷ Si veda RICCONI, *Prime applicazioni della L. n. 248/06: il fermo amministrativo dei beni mobili registrati. Commento alle sentenze n. 192/5907; n. 95/33/07; 242/07/07 e n. 246/08/07 della CTP di Roma e alle sentenze n. 108/01/07 della CTP di Taranto*, in *Il Fisco*, n. 30 del 30/07/07 pp. 1-4404. La sentenza posta in rassegna dall'Autore, la CTP Taranto n. 108/01/07, è identica, per contenuti e temi affrontati, alla sentenza n. 107/01/07 in commento.

⁸ CTP Roma, sent. n. 95 del 13.03.2007 che definisce come *“il combinato disposto degli artt. 2, nella formulazione di cui alla novella del 2001 e 19 del D.Lgs. 31.12.1992 n. 546 stabilisce che la controversia devoluta alla cognizione del giudice tributario è quella avente ad oggetto tributi di ogni genere e specie, conseguentemente ai fini della riconducibilità del provvedimento di fermo notificato al ricorrente tra gli atti impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie, deve aversi esclusivo riguardo alla natura del debito iscritta a ruolo.*

Alla dichiarazione relativa al difetto di giurisdizione delle commissioni tributarie, avendo le cartelle di pagamento, sottese all'impugnato provvedimento di fermo amministrativo, per oggetto ruoli formati su importi costituiti da debiti extra tributari (nella specie sanzioni amministrative irrogate a seguito di violazioni alle disposizioni del codice della strada) consegue la

provvedimenti (o per quella parte di essi) emessi per crediti di natura tributaria.⁹

È opinione di chi scrive che questa resistenza dei giudici tributari, preoccupati forse di un eccessivo ampliamento della loro cognizione non sia da condivisibile.

Questo orientamento infatti contraddice lo spirito dell'ultima modifica normativa, non coglie, ma anzi se ne discosta, la realtà, che registra come l'azione cautelare dei concessionari trovi proprio il fondamento, il più delle volte, in precedenti e disparate cartelle esattoriali notificate per pretese a ruolo tra le più diverse, spesso tra loro eterogenee (tributi, ma anche sanzioni amministrative, contributi previdenziali).

Da segnalare la diversa tesi della CTP di Caserta che, con le sentenze n. 270 e 271 del 21.09.2007 che, interpretando correttamente e secondo buon senso la modifica legislativa, considera sussistente la giurisdizione tributaria, nella misura in cui il contribuente, impugnando il fermo amministrativo, ne sostiene la illegittimità, per motivi "propri" dell'atto e non per vicende inerenti il rapporto sottostante, per altro non più contestabile, se non attraverso l'impugnativa degli atti precedenti.¹⁰

fissazione di un termine di sei mesi per la riassunzione della causa davanti al giudice competente fornito di giurisdizione".

Negli stessi termini CTP Ta sent. n. 178-179-180 del 29/04/2008 che ha dichiarato il proprio difetto di giurisdizione per le iscrizioni del fermo amministrativo emesso a seguito di diverse cartelle esattoriali emesse per sanzioni amministrative.

⁹ Cfr SEPE: "La giurisdizione sul fermo dei beni mobili registrati", in *Il Fisco* n. 17/2008 3079 e ss per cui "se il fermo è stato disposto per una pretesa che rientri nella materia attribuita al giudice tributario tutte le questioni che riguardano la sussistenza del relativo potere e la legittimità del provvedimento appartengono unicamente alla cognizione delle commissioni tributarie, essendo tale cognizione ormai estesa ad ogni situazione soggettiva, senza la necessità di operare distinzioni tra situazioni connotate come diritti soggettivi e quelle connotate come interessi legittimi, dopo che la Suprema Corte ha ritenuto anche queste ultime attratte nella giurisdizione del giudice tributario... omissis... Per i fermi disposti per materie diverse da quella tributaria, scatta la giurisdizione del giudice ordinario o amministrativo, secondo la situazione soggettiva fatta valere".

¹⁰ La CTP Caserta n. 271 del 24.09.2007, in *Fisconline*, commentata da CICALA, che indica come "appare contraria al buon senso e in contrasto con l'art. 111 della Costituzione la tesi secondo cui ove il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del DPR 29.09.1973 n. 602 (o l'ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del DPR 29.09.1973 n. 602 venga iscritta) in relazione a cartelle esattoriali contenenti più voci di debito il soggetto obbligato che intende contestare giudizialmente il provvedimento di fermo amministrativo o l'iscrizione di ipoteca debba rivolgersi a più giudici (in relazione alla differente natura dei singoli crediti fatti valere dall'amministrazione) nonostante il suo patrimonio sia colpito uno stesso, unico e contestuale provvedimento. E del resto ragionevole supporre che con la L. n. 248/06 il legislatore abbia inteso intervenire, risolutivamente e definitivamente, in una materia, fonte di insanabili contra-

È altrettanto da vero, per altro, come possa manifestarsi la tentazione del contribuente, adendo il giudice competente per l'oggetto del debito azionato, di cercare di ridiscutere le ragioni sostanziali dell'iscrizione a ruolo, per una seconda volta, per motivi che nulla afferiscono alla misura cautelare gravata.

Di analogo parere è la CTP di Roma che, con la sentenza n. 269 del 24.07.2007, riconosce la piena cognizione del giudice tributario in materia di fermo amministrativo, per qualunque credito azionato, per le sue evidenti ragioni di inerenza e di connessione alla materia fiscale, elementi che giustificano la sua attrazione nell'ambito della giurisdizione delle commissioni tributarie.¹¹

In altri termini, aderendo a questa impostazione, si è dell'avviso che, con l'impugnativa del fermo amministrativo, il contribuente non possa negare l'obbligazione tributaria nella sua esistenza, (tranne che nelle ipotesi di prescrizione o di decadenza del diritto a pretendere il pagamento), ma solo la legittimità della sua adozione, in relazione, ad esempio, alla opportunità di

sti giurisprudenziali, attraverso un intervento chiarificatore che – con lo scopo di rendere affettiva la tutela del cittadino di fronte ad un atto autoritativo ed aggressivo del di lui patrimonio eccezionalmente consentito al creditore – abbia voluto eliminare tale contrasti attribuendo la giurisdizione alle Commissioni tributarie”.

Lo stesso Autore, nel condividere la soluzione accolta nella sentenza, conclude indicando come “questa soluzione è del resto, in linea con l'orientamento della Cassazione che recepisce una definizione degli atti impugnabili attenta ai profili sostanziali che a quelli formali e, quindi, comprensiva di tutti i documenti in cui l'amministrazione manifesti (anche in forma bonaria) l'incondizionata convinzione di essere titolare di una pretesa o di un diritto nei confronti del contribuente”. Conforme CTP Roma sent. n. 246 del 27.06.2007 che si allinea al principio esposto nella sentenza della Corte di Cassazione n. 14012 del 15.06.2007 per cui ogni giudicato ha un valore oggettivo che si espande oltre i limiti del singolo giudizio. Cfr. D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali e il giudice tributario, Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, in *Riv. Dir. Tr.*, 2006, I, p. 621 e ss; LUPI - INGRAO - BUSICO - DE LORENZO, *Novità normative sull'impugnazione del fermo amministrativo o dell'iscrizione di ipoteca, e persistenti criticità nella difesa del contribuente*, in *Dialoghi di dir. Trib.*, n. 10/2006; PORCARO, *Problemi (e ipotesi di soluzione) in tema di giurisdizione nell'impugnazione del fermo di autoveicoli, anche alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 204/2004*, in *Rass. Trib.* n. 6/2004, p. 2073; GUIDARA, *Osservazioni in tema di giurisdizione sul fermo fiscale dei beni mobili registrati*, in *Riv. Dir. Tr.*, 2004, p. 1367 e ss; SARDELLA, *Considerazioni sull'individuazione del giudice competente a conoscere le questioni di legittimità del cosiddetto fermo amministrativo (ordinanza della Corte Costituzionale 08.05.2007 n. 161)*, in *Il Fisco*, n. 24/2007, p. 3530; APRILE, *Fermo amministrativo dei beni mobili registrati: contesa la giurisdizione*, in *Il Fisco*, n. 32/2003, p. 5068; RICCIONI, *Il mito della parità della parti alla (dura) prova del fermo amministrativo*, in *Il Fisco*, n. 14/2004, p. 2076.

¹¹ In questi termini CTP Roma, sentenza 269 del 24.07.2007. Sul contrasto esistente presso la Commissione tributaria provinciale di Roma sul punto, si rinvia a DENARO, “*Ganasce fiscali e limiti alla competenza dei giudici tributari*, in *Il Fisco*, n. 43 del 23.11.2007, p. 1-6282).

tale strumento cautelare rispetto alle proprie condizioni soggettive o all'esattezza degli importi per cui si procede. Così circoscritto il campo di indagine, non pare esserci alcun ostacolo a riconoscere, sulla specifica questione, la giurisdizione esclusiva del giudice tributario, nei limiti di un giudicato sulla legittimità o meno del provvedimento; né più e né meno di quanto accade quando la commissione tributaria è investita della cognizione della cartella esattoriale seguente ad un atto di accertamento precedente ritualmente notificato.

Questa opinione, minoritaria nella giurisprudenza tributaria di merito, trova oggi sostegno in un *obiter dictum* delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione.¹²

I giudici di Legittimità riconoscono infatti al fermo amministrativo e all'iscrizione di ipoteca, nell'ambito della giurisdizione tributaria, la qualificazione giuridica di atti c.d. "neutri", cioè utilizzabili a sostegno di una qualsiasi pretesa patrimoniale (tributaria o no), attribuendo in definitiva la loro cognizione al giudice tributario, in considerazione del fatto che si discute di misura collocate all'interno nel sistema della esecuzione esattoriale e di matrice tributaristica, cui il legislatore ha fatto ricorso per rendere più agevole la riscossione anche di entrate non tributarie.

Continuando ad analizzare le sentenze di merito, si evince il contrasto esistente, in seno alla commissione di Taranto, sulla impugnabilità o meno del "preavviso" di fermo amministrativo.

La Prima Sezione, in effetti, considera il preavviso un mero "atto di cono-

¹² Le SS. UU. della Corte Cass. Con ordinanza n. 3171 del 11.02.2008 hanno sancito come "il legislatore può, senza violare l'art. 102 della Cost. attribuire ai giudici tributari le controversie che riguardano 'atti neutri', cioè utilizzabili a sostegno di qualsiasi pretesa patrimoniale (tributaria o no) della mano pubblica. In questo quadro, la legge n. 248/2006 ha inserito tra gli atti elencati nell'art. 19 del D.Lgs. 546/92 ed impugnabili avanti alle commissioni tributarie: e)bis l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del DPR 602/73 e successive modificazioni; e) ter il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del DPT 602/73 e successive modificazioni; ciò in quanto si tratta di misura collocate all'interno nel sistema della esecuzione esattoriale, di matrice tributaristica, cui il legislatore ha ritenuto di far ricorso per facilitare la riscossione anche di entrate non tributarie. Di conseguenza, il relativo contenzioso riguarda questioni attinenti alla regolarità formale e sostanziale della misura adottata; non alla fondatezza della pretesa che ha dato luogo al procedimento di fermo e alla iscrizione dell'ipoteca (dal momento che questa fondatezza deve già essere stata accertata con atti definitivi". L'ordinanza citata richiama la precedente sentenza n. 13902 del 14.06.2007, che afferma come "possono rientrare nella giurisdizione tributaria quelle controversie che presentino natura 'mista' di elementi tributari e non tributari, ma che il legislatore assegni ad un unico giudice allo scopo di consentire un efficace esercizio del diritto di difesa da parte del privato". Per un primo commento si rinvia a D'ANGELO e BUSCEMA, *Analisi critica del recente orientamento del giudice di Legittimità in tema di giurisdizione per le c.d. ganasce fiscali*, in *Il Fisco*, n. 15 del 14.04.2008, p. 1-2694.

scenza”, posto all’attenzione del contribuente e non immediatamente lesivo dei suoi diritti.¹³ Si concorda invece con quanto sostenuto dai Giudici della Seconda Sezione, per i quali il preavviso possiede tutti gli elementi di un vero e proprio atto amministrativo; la mancanza di uno solo di essi, come ad esempio la motivazione, assurge a motivo di censura, rilevabile in sede contenziosa.¹⁴ Per altro è indubitabile che il preavviso è un atto di per sé definitivo, non potendosi in esso intravedere alcun invito al contraddittorio da parte del concessionario,¹⁵ avendo lo stesso già proceduto, con questo primo avviso, ad attivare la procedura.¹⁶

Esistendo la giurisdizione tributaria in *subjecta materia*, la stessa si estende inevitabilmente anche alla fase cautelare, non potendo sussistere margini per una residuale cognizione monitoria del giudice ordinario, limitata alle sole ipotesi di mancanza di specifici rimedi dell’ordinamento.

Infine pone attenzione sul vizio procedurale in cui è incorsa la sentenza provinciale laddove, durante l’udienza cautelare, ha assunto come valide le ragioni del contribuente sul solo presupposto della mancata contestazione del concessionario, perché non costituito all’udienza.

È evidente la violazione del contraddittorio tra le parti, essendo possibile che il concessionario si sia riservato di costituirsi in giudizio nella successiva fase di merito; vizio ancora più grave, in considerazione dell’irrituale accorpamento dell’udienza cautelare con l’udienza di merito, scelta motivata dalla

¹³ Cfr. CTP Pisa sent. n. 196 del 10.03.2007 che statuisce come “*il preavviso di fermo amministrativo può essere considerato un provvedimento a formazione progressiva. Contiene un invito a pagare nel termine di giorni 20, decorsi i quali il preavviso stesso assumerà il valore di comunicazione di iscrizione di fermo. Vi è una efficacia differita, senza che sia necessaria una consolidazione formale dell’atto di preavviso al trascorrere dei venti giorni concessi per l’eventuale pagamento*”.

¹⁴ Si veda URICCHIO, *Il fermo amministrativo dei beni mobili registrati: limiti e condizioni di utilizzabilità nell’ambito della procedura di riscossione coattiva*, op. cit.; ID, *Statuto del contribuente*, voce in *Digesto, Disc. Priv. Sez. comm., App. II*, Torino, 2003, 865. Sul generale obbligo di motivazione in materia tributaria si rinvia a d’AMATI, *Stabilità giurisprudenziale in materia di motivazione degli avvisi di accertamento*, in *Giur. It.*, 1988, I, 1, 435; LUPI, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all’Iva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, I, 274; GALLO, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario: l’evoluzione del pensiero della Corte, la sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria; bilancio e prospettive ad un anno dalla istituzione*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1088 ss; FERLAZZO-NATOLI, MONTESANO, *Motivazione e prova: elementi necessari per giustificare la pretesa tributaria*, in *Riv. Dir., Trib.*, 2002, 742.

¹⁵ Conforme RICCONI, *Prime applicazioni della L. n. 248/2006*, op. cit., in *Il Fisco*, n. 30 del 30.07.2007.

¹⁶ Cfr CTP Roma, sent. n. 670 del 14.12.2004, in *Fisconline*.

mancata richiesta del contribuente, nel ricorso introduttivo, della successiva pubblica udienza.

L'aver di fatto escluso la discussione del gravame, oltre a pregiudicare il concessionario, per quanto detto, lede altresì il contribuente, che avrebbe potuto presentare la richiesta di discussione anche separatamente dal ricorso introduttivo, come previsto dall'art. 33 comma uno del D.Lgs 546/92, depositando in commissione, successivamente al ricorso, una apposita istanza.¹⁷

Per altro l'esame della controversia, in sede cautelare, si risolve in una deliberazione sommaria sulla base degli atti, solo altamente probabilistico sulla fondatezza della domanda; valutazione di ben altra portata richiedere invece l'accertamento pieno delle ragioni del ricorrente, riservato all'udienza di discussione di merito, di fatto negato dai Giudici di Taranto.

RISCOSSIONE - Misure cautelari - Iscrizione di ipoteca - Principio di proporzionalità della misura rispetto al credito - Insussistenza (mancata previsione).

IDEM - Iscrizione di ipoteca - Preventiva notifica dell'avviso contenente l'intimazione ad adempiere - Necessità - Esclusione.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX (Presidente – estensore: Marino).
Sent. n. 21, parte II, del 13 marzo 2008.

Nessuna illegittimità della iscrizione di ipoteca può derivare da una supposta sproporzione tra il ricorso a tale misura cautelare e l'importo del credito tributario che si intende garantire atteso che il requisito della proporzione non è previsto dall'art. 77 comma 1 del D.P.R. n. 602 del 1973 (nel testo modificato dal D. Lgs n. 46 del 1999).

La prescrizione del secondo comma dell'art. 50 del D.P.R. n. 602 del 1973 (nel testo modificato dal D.lgs. n. 46 del 1999) concernente la preventiva notificazione di una intimazione ad adempiere, riguarda il procedimento di espropriazione forzata sicché tale notificazione non è

¹⁷ Si rinvia a TESAURO, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, Il processo tributario*, Torino, 1998, 566 e ss; CONSOLO-GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005, 398 e ss.

esigibile dal contribuente come atto necessariamente propedeutico all'iscrizione di ipoteca, che ha una sua propria funzione cautelare.

RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Indicazione del responsabile del procedimento - Necessità - Mancanza - Nullità della cartella - Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II (Presidente: Esposito – Relatore: Carra). Sent. n. 517 del 14 gennaio 2008.

È nulla, in forza dell'art. 7 della Legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente) la cartella di pagamento che non rechi l'indicazione del responsabile del procedimento.

RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Indicazione del responsabile del procedimento - Mancata indicazione - Nullità della cartella - Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente – estensore: Gianfreda). Sent. n. 227 del 25 gennaio 2008.

Anche sotto il profilo dell'osservanza della disposizione dell'art. 7 della Legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente), la mancata indicazione nella cartella di pagamento del soggetto responsabile del procedimento – richiesta, invero, soltanto ai fini della chiarezza degli atti dell'Amministrazione finanziaria – non è causa di nullità della cartella medesima. Peraltro, proprio in forza della ritenuta applicabilità al procedimento tributario della norma di cui all'art. 21 octies della Legge n. 241 del 1990 secondo la quale “non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”, non potrebbe essere dichiarata nulla o illegittima la cartella di pagamento priva della suddetta indicazione, trattandosi di provvedimento a contenuto vincolato nel senso che essa costituisce la riproduzione fedele del ruolo consegnato all'agente della riscossione.

Nota dell'avv. Maurizio Villani

Cartelle mute: rilievi critici in ordine ai due opposti orientamenti della giurisprudenza di merito

La sentenza n. 517 del 14 gennaio 2008, emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, Sez. 2^a, ha stabilito la nullità della cartella di pagamento che non rechi l'indicazione del responsabile del procedimento, in virtù dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212 del 2000), aderendo, così, agli importantissimi principi statuiti, in materia, dall'ordinanza della Corte Costituzionale n. 377 del 09/11/2007.

Innanzitutto, è bene partire dal dato normativo. L'art. 7, comma 2, lett. a), della Legge n. 212 del 27 luglio 2000, testualmente dispone:

“Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento”.

Sulla base di tale disposizione di legge,¹ la Corte Costituzionale, nell'ordinanza n. 377/2007, ha statuito quanto segue:

- l'art. 7 della Legge n. 212/2000 si applica ai procedimenti tributari non solo dell'amministrazione finanziaria, ma anche dei concessionari della riscossione, in quanto soggetti privati cui compete l'esercizio di funzioni pubbliche. Tali procedimenti comprendono sia quelli che il giudice definisce “procedimenti di massa” (i quali culminano in provvedimenti di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti di innumerevoli destinatari), sia di quelli di natura non discrezionale;
- l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, primo comma, Cost. (si veda l'art. 1, comma 1, della Legge n. 241 del 1990, come modificato dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15,

¹ Va osservato come, in ordine al valore ed alla portata dei principi espressi nello Statuto dei diritti del contribuente, la giurisprudenza della Cassazione abbia precisato che il cui contenuto di tali norme, richiamando in materia tributaria i principi costituzionali, debba ritenersi immanente nell'ordinamento giuridico anche prima della sua entrata in vigore, vincolando l'interprete al canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice alla Costituzione, che si sostanzia nel preferire l'interpretazione della legge più conforme alla Costituzione (ex multis: Cassazione, sentenze n. 21513 del 2006; n. 7080 del 2004 e n. 17576 del 2002).

recante “Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali sull’azione amministrativa”);

- anche prima dell’entrata in vigore della legge n. 212 del 2000, e cioè dello Statuto dei diritti del contribuente, la Corte ha statuito l’applicabilità ai procedimenti tributari della legge generale sul procedimento amministrativo n. 241 del 1990 (ordinanza n. 117 del 2000, relativa all’obbligo di motivazione della cartella di pagamento).

Il Collegio leccese, quindi, nello statuire la nullità della cartella di pagamento per omessa indicazione del responsabile del procedimento, ha pienamente e correttamente aderito all’orientamento della Corte Costituzionale.

Tale dibattito ha trovato, peraltro, sua sede privilegiata nella giurisprudenza di merito, per cui a fronte di una pronuncia che sancisce la nullità delle cartelle mute, si è appreso dell’esistenza di decisioni che, invece, hanno proposto per la validità delle cartelle anche in assenza dell’indicazione del responsabile del procedimento.²

In tal senso, la Commissione Tributaria provinciale di Brindisi, Sezione 1^a, con la sentenza n. 227 del 25 gennaio 2008, ha rigettato l’eccezione di nullità della cartella di pagamento, per mancata indicazione del responsabile del procedimento, ritenendo che nel caso di specie si potesse individuare facilmente tale responsabile nella persona del dirigente dell’unità organizzativa che, nell’ambito dell’agenzia per la riscossione, era preposta al procedimento di formazione delle cartelle di pagamento.

Il Collegio di Brindisi fa eco ad una sentenza della Suprema Corte di Cassazione, la quale aveva escluso l’illegittimità del provvedimento amministrativo con la seguente motivazione: “il funzionario designato dalla Giunta Comunale che è investito delle funzioni e dei poteri per l’esercizio di ogni attività organizzativa o gestionale dell’ICI, che sottoscrive le richieste, gli avvisi, i provvedimenti, che appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi è, e non può che essere, per quanto riguarda l’imposta, il responsabile del procedimento ai sensi dell’art. 7 della Legge n. 212 del 2000. La mancata indicazione del responsabile del procedimento non costituisce causa di illegittimità del provvedimento amministrativo, poiché in tale ipotesi si deve intendere che è il dirigente dell’unità organizzativa preposta al procedimento” (Cass. Civ. Trib. 24/11/2004, n. 22197).

La Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi osserva, peraltro, come l’indicazione del responsabile, ai sensi dell’art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, sia richiesta soltanto ai fini della chiarezza degli atti dell’am-

² In tal senso, Ctr Veneto - Venezia sentenza n. 49/14/07 del 17 gennaio 2008; Ctp di Milano, Sez. XLI, sentenza n. 510 del 6 dicembre 2007.

ministrazione finanziaria, non predeterminando alcuna nullità degli atti impositivi, trascurando probabilmente che tale norma statutaria sia attuativa dei principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 24, 53 e 97, la cui inosservanza comporta il più grave dei vizi della validità degli atti amministrativi: la nullità (!).

La pronuncia, peraltro, fa riferimento al principio espresso dall'art. 156 c.p.c., secondo il quale "la nullità non può essere pronunciata per inosservanza di forme di alcun atto del processo, se la nullità non è comminata dalla legge" e "la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato".

Secondo il giudice brindisino, infatti, il principio della sanatoria degli atti per raggiungimento dello scopo costituirebbe espressione di un principio di ordine generale applicabile sia agli atti processuali, per i quali è stato codificato, sia, in mancanza di impedimenti di carattere normativo o logico sistematico, a quegli atti di natura sostanziale che, come gli atti di imposizione fiscale, per avere efficacia e consentire all'interessato l'impugnazione in sede giudiziaria, devono essere notificati. Quanto agli atti impositivi in particolare, il principio trova applicazione sia che la nullità attenga alla notificazione dell'atto, sia che esso discenda dalla mancata o insufficiente indicazione del soggetto che lo ha emesso. Ne consegue che le nullità traggono origine dalla mancata o inesatta indicazione del soggetto che ha emanato l'atto impositivo, che siano tali da indurre in errore circa la sua provenienza, sono sanate, per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c., dalla proposizione del ricorso nei confronti del soggetto che lo ha formato, legittimato a contraddire.

In sostanza, il contribuente avendo impugnato la cartella di pagamento, in virtù del suesposto principio, avrebbe sanato l'eventuale nullità dell'atto impositivo per mancanza dell'indicazione del responsabile del procedimento.

Nella sentenza de qua si afferma, peraltro, che la ricorrente avrebbe potuto avere conferma e cognizione anche mediante semplice richiesta indirizzata all'Agenzia della riscossione, tenuta per legge a dare al contribuente tutte le informazioni dallo stesso ritenute utili e necessarie per la tutela dei suoi legittimi interessi.

Interpretando, la questione, in siffatta maniera, i Giudici brindisini concludono osservando che l'ordinanza n. 377 della Corte Costituzionale ha il solo rilievo di aver affermato la costituzionalità dell'art. 7, comma 2, lett. a) della L. n. 212/2000, posta in dubbio dal giudice remittente, in riferimento agli articoli 3, primo comma, e 97 della Costituzione.

In ultimo, per scongiurare ulteriormente la nullità della cartella per omessa indicazione del responsabile, la Commissione, premettendo che la cartella di pagamento sia un provvedimento amministrativo a natura vincolata, in

quanto costituirebbe la riproduzione fedele del ruolo consegnato all'agente di riscossione, ritiene applicabile l'art. 21 octies della Legge n. 241 del 1990, secondo il quale: "non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato".

La sentenza n. 227 del 2007 pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi, dunque, aderisce completamente alle tesi abbozzate dall'Agenzia dell'Entrate e dall'Agenzia di riscossione.³

Tale interpretazione appare censurabile da molteplici profili.

1. In primo luogo, si deve evidenziare come la stessa Avvocatura Generale dello Stato, costituendosi per la Presidenza del Consiglio dei Ministri, aveva, opportunamente, precisato che: "l'eventuale dichiarazione di incostituzionalità della norma raggiungerebbe l'effetto contrario a quello indicato dal giudice de quo (l'accoglimento dell'appello), giacché, facendo venir meno l'obbligo di indicare il responsabile del procedimento, comporterebbe che la mancanza o l'insufficienza di tale indicazione non sarebbe più oggetto di un dovere sanzionabile con la declaratoria di illegittimità della cartella di pagamento". In sostanza, dal tenore della succitata nota dell'Avvocatura dello Stato si deve ritenere che è lo Stato stesso, per mezzo della Presidenza del Consiglio dei Ministri, a ribadire la tesi che la mancata indicazione del responsabile del procedimento determina l'illegittimità della cartella di pagamento, così come l'art. 7 definisce tale indicazione come tassativa e la Corte Costituzionale nega che consista in un inutile adempimento. In assenza di una espressa previsione legislativa, si è venuta a creare una polemica intorno alla necessità o meno di statuire la nullità delle "cartelle c.d. mute", prive cioè dell'indicazione del responsabile del procedimento.
2. in secondo luogo, non si può svilire la norma di cui all'art. 7, comma 2, lett. a), la quale prescrive tassativamente la sussistenza dell'indicazione del responsabile del procedimento, stante che l'avverbio tassativamente deve essere inteso sinonimo di inderogabilmente, quindi a pena di nullità, non integrando una mera irregolarità. Diversamente ritenendo, si finirebbe per violare una norma posta a garanzia di fondamentali principi costituzionali come il buon andamento e trasparenza dell'azione della pubblica amministrazione, nonché il diritto di difesa, sanciti dall'art. 97 e 24 della Costituzione ed attuati, in materia tributaria dall'art. 7 cit.

³ Si veda circolare n. 16/E del 6 marzo 2008 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale normativa e contenzioso.

3. in ultima istanza, l'ordinanza n. 337 del 2007 della Corte Costituzionale, precisa scrupolosamente che "ogni provvedimento amministrativo è il risultato di un procedimento, sia pure il più scarso ed elementare, richiedendo, quanto meno, atti di notificazione e di pubblicità. L'art. 7 della Legge n. 212/2000, si applica anche nei confronti dei procedimenti tributari dei concessionari della riscossione, in quanto soggetti privati cui compete l'esercizio di funzioni pubbliche, e che tali procedimenti comprendono sia quelli che il giudice a quo definisce come culminati in provvedimenti di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti degli innumerevoli destinatari, sia quelli di natura non discrezionale". Alla luce di tale argomentazione, quindi, appare del tutto inconsistente anche il richiamo che il collegio brindisino (rectius Agenzia delle Entrate e Equitalia S.p.A) opera nei confronti dell'art. 21 octies della Legge n. 241/1990, in quanto l'applicazione della succitata norma si paleserebbe in una deroga all'art. 7 dello Statuto non espressamente prevista (come invece dovrebbe avvenire ai sensi della clausola prevista all'art. 1 dello Statuto). Rimane, peraltro, inconsistente anche la qualificazione della cartella di pagamento come atto a natura vincolata, in quanto anche tale provvedimento è frutto di un'attività discrezionale, infatti:

- è da ritenersi attività discrezionale il calcolo degli interessi di mora;
- nei casi di ruoli formati a seguito di errori da parte dell'ente impositore, potendo il contribuente proporre istanza di sgravio della cartella, è da ritenersi che l'attività sottesa all'eventuale sgravio o meno sia di natura discrezionale.

A seguito della modifica legislativa, di cui all'art. 36, comma 4 ter, del D.L. n. 248 del 31/12/2007, convertito in legge n. 31 del 28/02/2008, tutti gli argomenti suesposti, al fine di contrastare le tesi esposte da Equitalia S.p.A. e dall'Agenzia dell'Entrate, devono ritenersi, per certi versi, superati.

Si ergono, però, gravissimi profili di incostituzionalità della norma di cui all'art. 36, comma 4 ter, cit.. La norma de qua recita quanto segue: "*La cartella di pagamento di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, e successive modificazioni, contiene altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse*".

In sostanza, la norma de qua sanziona con la nullità l'omessa indicazione del responsabile del procedimento soltanto a decorrere dal 1° giugno 2008, sanando, però, la medesima omissione per il passato. Tale intervento legisla-

tivo si inserisce fra i numerosi adottati in favore del Fisco, nell'intento di realizzare maggiori entrate, anziché perseguire la certezza del diritto, ossia la valutazione della legittimità dell'affidamento e della buona fede del contribuente (art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente).⁴

L'art. 36, comma 4 ter, quindi, si evidenzia soprattutto per il netto contrasto con i principi generali dell'ordinamento tributario, contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente, principi che come più volte la Corte di Cassazione ha avuto modo di precisare devono ritenersi, a loro volta, di attuazione dei principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e, pertanto, principi di rango costituzionale.

La Corte Costituzionale, da sempre, nell'affrontare la questione dell'incidente di incostituzionalità relativo alla retroattività delle norme di legge, ha riconosciuto in maniera indiscutibile che il divieto generale di retroattività della legge sia un principio generale dell'ordinamento, cui il Legislatore deve attenersi.

Secondo la giurisprudenza della Consulta "il Legislatore ordinario può, nel rispetto di tale limite, emanare norme retroattive, purché trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti, così da non incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere dalle leggi precedenti. Se queste condizioni sono osservate, la retroattività, di per sé sola, non può ritenersi elemento idoneo ad integrare un vizio della legge.

Ed è appunto, dal profilo della ragionevolezza che viene a mancare un benché minimo supporto alla norma di cui all'art. 36, comma 4 ter, cit.. Appare, infatti, evidente l'assoluta irrazionalità, irragionevolezza, nonché la palese illogicità, incoerenza e contraddittorietà, rispetto al contesto normativo pregresso, della norma de qua, che pur riconoscendo formalmente la nullità nell'eventualità, alquanto remota, di una violazione futura, nega al contempo la nullità per la medesima violazione di legge perpetrata nel presente e nel passato. Diversi, quindi, i profili di incostituzionalità dell'art. 36, comma 4 ter, cit.:

⁴ In tal senso, si è espressa la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 25506 del 30 novembre 2006, ove si criticano aspramente gli interventi legislativi pro-fisco adottati in spregio ai diritti fondamentali dei contribuenti. Il caso di specie riguarda la questione della retroattività dell'art. 2, comma 1, lett. b), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, così come interpretato dalla norma di cui all'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, convertito con modificazioni, in L. 4 agosto 2006, n. 248, in base alla quale ... "Ai fini dell'applicazione... del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

- violazione del principio costituzionale di uguaglianza (art. 3) per evidente disparità di trattamento del contribuente destinatario della notificazione di una cartella di pagamento prima e dopo il 1° giugno 2008;
- conseguente violazione del principio costituzionale di diritto alla difesa (art. 24) per tutti coloro i quali, avendo ricevuto una cartella di pagamento priva del responsabile prima del 1° giugno 2008, vedranno ridursi grandemente la possibilità di difendersi efficacemente dalla pretesa tributaria, considerata la sanatoria della nullità;
- nonché violazione del principio del buon andamento e imparzialità dell'operato della pubblica amministrazione (art. 97), in base al quale il contribuente deve essere posto in condizione di conoscere l'autore dell'atto impositivo, al fine di proporre contestazioni e porre in rilievo eventuali responsabilità.

Tali argomentazioni, lungi dall'essere una mera interpretazione o lettura della norma di cui all'art. 36, comma 4 ter cit., costituiscono il logico corollario di quanto statuito dalla Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 377 del 2007, secondo la quale, appunto, l'indicazione del responsabile del procedimento deve essere ritenuto elemento imprescindibile di trasparenza, informazione del cittadino e garanzia del diritto alla difesa, i quali sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, 1 comma, Cost.

Concludendo, si ritiene che tali diritti costituzionali, che in quanto tali sono insopprimibili per definizione, siano volti ad apprestare una tutela piena al contribuente, tutela che non può e non deve essere limitata e condizionata ad ambiti temporali predeterminati, ma che deve poter essere invocata sempre e comunque dai soggetti cui è destinata.

In relazione a tali rilievi critici, pertanto, non rimane che osservare come la pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi in commento, facendo proprie le istanze propugnate da Equitalia S.p.A., si ponga completamente al di fuori dell'ordinamento costituzionale – tributario cogente sopra delineato.

RISCOSSIONE - Richiesta di dilazione - Offerta di garanzia - Principio di tipicità della garanzia - Inderogabilità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII (Presidente: Durante – Relatore: Marchitelli). Sent. n. 430 del 7 maggio 2007.

È legittimo il rifiuto dell'Amministrazione finanziaria di concedere la dilazione di pagamento chiesta ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/73

quando il contribuente non abbia presentato polizza fidejussoria o fidejussione bancaria. In senso contrario l'istante non può invocare la presunta equivalenza tra la suddetta forma di garanzia e l'iscrizione di ipoteca, nel frattempo eseguita dal concessionario della riscossione, trattandosi di due strumenti che garantiscono fattispecie debitorie differenti e che sono dissimili per natura.

RISCOSSIONE - Disciplina vigente alla data del dicembre 2006 - Termine annuale per l'espropriazione forzata dopo la notifica della cartella di pagamento - Vana decorrenza - Effetti - Notifica dell'avviso di intimazione ad adempiere - Necessità anche per l'iscrizione di ipoteca - Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente - estensore: Gianfreda).
Sent. n. 99 del 12 luglio 2007.

Il ruolo di riscossione costituisce titolo esecutivo per l'iscrizione dell'ipoteca (legale), che è preordinata all'espropriazione immobiliare in danno del contribuente.

Ai sensi dell'art. 50 secondo comma del D.P.R. n. 602/73, nel testo vigente alla data del 20/12/2006, se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica di un avviso contenente l'intimazione ad adempiere, nel termine di cinque giorni, l'obbligazione tributaria risultante dal ruolo.

Decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento senza che sia iniziata l'espropriazione forzata, il ruolo perde efficacia di titolo esecutivo, di talché come non può essere iniziata detta espropriazione forzata senza la preventiva notifica dell'intimazione, nemmeno può farsi luogo, in mancanza della stessa notifica dell'avviso-intimazione, all'iscrizione ipotecaria.

Nota dell'avv. Gabriele Damascelli

Iscrizione di ipoteca oltre l'anno dalla notifica della cartella di pagamento

La sentenza in commento, al di là del decisum, sul quale si può convenire o meno, si lascia apprezzare per l'approfondimento del tema e per il presi-

dio dato alla soluzione della vicenda processuale attraverso la esauriente motivazione della ratio decidendi.

Il caso. Decorso inutilmente un anno dalla notifica di plurime cartelle di pagamento, l'Agente della riscossione aveva iscritto ipoteca sui beni del contribuente moroso. Era insorto il contribuente, il quale aveva lamentato la violazione dell'art. 50, comma 2, del DPR 29.9.1973 n. 602 per non essere stata preceduta l'iscrizione dalla notifica dell'avviso d'intimazione.

A suo dire, la notifica dell'avviso costituiva condizione di procedibilità, la cui violazione rendeva illegittima l'iscrizione ipotecaria.

Il decisum. I giudici hanno preliminarmente stabilito la sufficienza e l'idoneità del dettaglio, allegato alla comunicazione dell'iscrizione ipotecaria, a costituire valida prova dell'avvenuta notifica delle cartelle e la loro intervenuta definitività per mancata impugnazione nei termini.

Su questo presupposto fattuale, i giudici hanno stabilito che l'iscrizione ipotecaria effettuata "saltando" la notifica dell'avviso d'intimazione sia affetta da nullità e perciò che debba essere annullata. Il percorso argomentativo parte dall'assegnazione al ruolo, nell'ambito dell'espropriazione forzata, della valenza di titolo esecutivo il quale, nell'intervallo temporale tra il decorso dell'anno e la notifica dell'avviso d'intimazione, perderebbe la sua "capacità ed idoneità per essere fatto valere come tale", mentre con la notifica del detto avviso esso riacquisterebbe "l'efficacia esecutiva sospesa ex lege".

Se questa capacità viene meno ai fini dell'espropriazione forzata, non si comprenderebbe, osservano i giudici, come lo stesso ruolo conservi contestualmente l'idoneità a consentire l'iscrizione dell'ipoteca.

La sospensione dell'efficacia esecutiva opererebbe, dunque, su un doppio binario, nel senso che la perdita di efficacia di titolo esecutivo del ruolo impedisce non solo l'avvio dell'espropriazione forzata ma anche l'iscrizione se non preceduta dalla notifica del richiamato avviso d'intimazione. La notifica di questo ulteriore atto fa riespandere l'efficacia di titolo esecutivo del ruolo.

Al Collegio questa interpretazione della norma appare dovuta in quanto costituzionalmente orientata, al fine di evitare una disparità di trattamento in presenza della medesima situazione di fatto. Si evitano in tal modo, a parere della Commissione, le conseguenze pregiudizievoli derivanti dalla possibilità, ove non si accogliesse l'opzione interpretativa offerta, per l'agente della riscossione di iscrivere ipoteca e di rinviare a suo piacimento l'avvio dell'espropriazione forzata sino a quando non decida di notificare lo speciale avviso di cui al comma 2 dell'art. 50 del DPR 29.9.73 n. 602.

Osservazioni. La decisione merita apprezzamento per lo sforzo di ordine sistematico che compie al fine di dare coerenza ad una disciplina che, indubbiamente, soffre di incoerenza in più parti.

Il dubbio della correttezza della decisione nel senso della sua corrispondenza alla ratio della norma è, però, costituito innanzitutto da un dato letterale: ovvero dal richiamo, contenuto nel comma 1 dell'art. 77 del DPR 602/73, al primo comma dell'art. 50 stesso decreto, il quale correla il potere di iscrivere ipoteca al solo inutile decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella. Anzi, la norma è formulata non nel senso di riconoscere il potere o il diritto dell'agente di iscrivere ipoteca bensì nel senso di riconoscere al ruolo il valore di titolo per iscrivere ipoteca (*"Decorso inutilmente il termine di cui all'art. 50, comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca..."*).

Il legislatore conserva, dunque, al ruolo la sua efficacia di titolo esecutivo, anche se, indubbiamente, sul piano sistematico il riconoscimento della doppia e contrastante valenza del ruolo non brilla per coerenza.

Se ne dovrebbe dedurre che, accanto alla prospettiva ermeneutica in cui i giudici brindisini si sono collocati, preoccupati di darsi carico di un'interpretazione costituzionalmente orientata prima ancora di sollevare una questione di legittimità costituzionale, sulla scorta del principio analogo affermato dai giudici costituzionali, ve ne può essere un'altra che superi e prescindendo il dato strutturale incentrato sulla figura e sulla natura del ruolo.

Pur non essendo questa la sede adatta – per mancanza di spazi – a soffermarsi diffusamente sui fondamenti e sul significato di efficacia del ruolo (si rinvia allo scritto fondamentale di G. Falsitta, "Il ruolo di riscossione", Padova 1972 nonché E. De Mita, "Appunti di Diritto Tributario", II, Giuffrè, 1987), sembra preferibile accogliere la tesi che riconosce nel ruolo la funzione di attribuire al diritto di credito il crisma dell'esecutorietà, in disparte dell'intervento dell'autorità giudiziaria, di talché esso è in sostanza fattispecie costitutiva di quello specifico effetto rappresentato dalla esecutorietà del diritto fatto valere.

Se, dunque, si tengono separati i piani dell'obbligazione tributaria e dell'effetto di esecutorietà, che restano separati e possono esistere uno indipendentemente dall'altro, può assumersi che una diversa lettura dell'art. 77 del DPR 602/73, orientata a ritenere consentita l'iscrizione dell'ipoteca anche dopo il decorso dell'anno dalla notifica della cartella in disparte dalla notifica dell'avviso d'intimazione, sia coerente con la ricostruzione del rapporto obbligazione/ruolo sopra assai succintamente esposta.

Consegue che l'aritmia della valenza del ruolo è solo apparente e che esso non perde mai la sua efficacia costitutiva ma la conserva e non si realizzi alcun fenomeno di "riespansione" per effetto della notifica dell'avviso di intimazione. La possibilità di iscrivere ipoteca senza la notifica dell'avviso una volta che sia decorso infruttuosamente l'anno discende dall'esecutorietà del diritto di credito mentre la notifica dell'avviso funziona da condizione di pro-

cedibilità, prevista al solo fine di prevenire effetti più dannosi ed immediati nella sua sfera patrimoniale.

Del resto l'ordinamento conosce già altre ipotesi di "sospensione" dell'efficacia di un titolo esecutivo (si pensi alla paralisi cui sono soggetti i titoli esecutivi, come le sentenze, nei confronti della P.A. prima del decorso di un certo termine dilatorio), che non incide strutturalmente sul medesimo ma ne paralizza solo l'azione.

Quindi, non toccando il ruolo, la notifica dell'avviso di cui al comma 2 dell'art. 50 DPR 602/73 non impinge nella sua natura e può giustificarsi una diversa disciplina dei presupposti dell'iscrizione ipotecaria rispetto all'espropriazione forzata.

Conclusioni. La sentenza ha il merito di essersi posta la problematica di una chiara disarmonia della disciplina, che contiene altre contraddizioni. Si pensi, innanzitutto, alla mancata previsione che, se l'ipoteca è annoverabile tra le misure cautelari, il ricorso a tale misura va presidiato dai presupposti tipici della cautela (ricorrenza del *fumus* e del *periculum*) e non dalla sola esistenza del ruolo; si pensi, ancora, alla prassi diffusa e consolidata di iscrivere ipoteca avendo riguardo ai valori catastali del bene e non al valore di mercato, trascurando che il valore automatico è previsto solo nell'art. 79 DPR 602/73 per la determinazione del prezzo base della vendita dei beni pignorati.

Occorre, tuttavia, insistere nell'analisi degli istituti e nell'interpretazione dell'impianto normativo assicurando il rispetto delle regole della pari dignità del contribuente rispetto al fisco.

Ultimamente l'invasività della riscossione ha assunto spessori che hanno finito per degradare quel rapporto, in evasione ad ogni regola di difesa (si pensi al pignoramento presso terzi ex art. 72 bis o al blocco dei pagamenti da parte della p.a. ex art. 48 bis DPR 602/73, la cui disciplina fa strage del diritto, prima ancora di difesa, di possibilità di controllo dell'azione amministrativa) della parte privata. Essa esprime una visione statalista ed antistorica del diritto, secondo cui, di fronte al Leviatano, al cittadino non resterebbe che soccombere passivamente.

RISCOSSIONE - Autoliquidazione e versamento IRAP - Cartella di pagamento - Impugnazione - Limiti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Selicato – Relatore: Collella). Sent. n. 85 del 28 settembre 2007.

Nella fase della riscossione, il contribuente che abbia provveduto, in

sede di dichiarazione dei redditi, all'autoliquidazione dell'imposta regionale sulle attività produttive non è ammesso a contestare la sussistenza del presupposto impositivo; nel caso di omesso versamento nonostante l'autoliquidazione, l'impugnazione del contribuente può riguardare soltanto gli eventuali vizi propri della cartella di pagamento e la corrispondenza degli importi dichiarati a quelli iscritti a ruolo.

RISCOSSIONE - Sanzioni amministrative - Società di capitali - Responsabilità solidale dell'amministratore o del legale rappresentante ex art. 98 del D.P.R. n. 602/1973 - Sussiste - Limiti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 165 del I giugno 2007.

La responsabilità solidale dell'amministratore di società per il pagamento delle sanzioni pecuniarie, prevista dall'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973, si applica esclusivamente alle fattispecie di riscossione previste dal titolo III dello stesso D.P.R. n. 602/1973 (quali il ritardato od omesso versamento diretto, la violazione dell'obbligo di ritenute alla fonte ecc.) e non si estende alle sanzioni relative ad altre violazioni commesse e in particolare alle altre violazioni di norme relative all'accertamento delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. n. 600/1973 (omessa o insufficiente dichiarazione del reddito, ecc.).

RISCOSSIONE - Cartelle di pagamento - Termini - Cosiddetto "Decreto Bersani" - Applicabilità - Alle sole cartelle di pagamento emesse successivamente all'anno 2005.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente - estensore: Gianfreda). Sent. n. 139 del 6 settembre 2007.

Alle fattispecie regolate ratione temporis dall'art. 1 comma 5 bis aggiunto al D.L. n. 106/2005 dalla Legge di conversione n. 156 del 2005, secondo il quale, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001, la cartella di pagamento deve essere notificata entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, non si applica la sopravvenuta disposizione del-

l'art. 37 comma 40 del D.L. n. 223/2006 convertito nella L. n. 248 del 4/08/2006 (secondo la quale la cartella di pagamento deve essere notificata entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza dell'unica o dell'ultima rata se il termine di versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73), atteso che la stessa è applicabile alle sole cartelle di pagamento che saranno emesse sulla base delle dichiarazioni relative a periodi di imposta successivi all'entrata in vigore del D.L. n. 106 del 17 giugno 2005 convertito nella Legge n. 156 del 31 dicembre 2005.

Nota dell'avv. Luigi Carbone

Effetti del "Decreto Bersani" sui termini di notificazione delle cartelle di pagamento

La decisione in commento appare condivisibile e riguarda, nella specie, una cartella di pagamento relativa all'Imposta sul Valore Aggiunto per l'anno 2000. Il suddetto atto veniva notificato nel settembre 2006 all'indomani dell'emanazione del c.d. "decreto Bersani" (D.L. 223/06, convertito in Legge 4.8.06, n. 248), il cui art. 37, comma 40, ha imposto il termine del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata) per il controllo di cui all'art. 36 bis del D.P.R. 600/73 (nonché per quello di cui all'art. 54 del D.P.R. 633/72).

Per chiarire la questione è opportuno fare un breve *excursus* dei recenti avvicendamenti normativi, partendo dalla Corte Costituzionale che, con la sentenza n. 280/2005, aveva dichiarato la illegittimità dell'art. 25 del D.P.R. 602/73 nella parte in cui prevedeva un termine di decadenza entro il quale il concessionario doveva notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate in base alla dichiarazione del contribuente.

Per colmare la lacuna prodottasi nell'ordinamento a seguito della suddetta declaratoria di incostituzionalità veniva emessa la Legge 31 luglio 2005, n. 106 che, andando a convertire il Decreto Legge 17 giugno 2005, n. 106, aggiungeva i commi 5 *bis* e 5 *ter*.

In particolare il comma 5 *bis* prevede una disciplina transitoria, in base alla quale la notifica doveva essere effettuata:

- per le dichiarazioni presentate a decorrere dal 2004, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione;
- per le dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo;
- per le dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo.

Con il comma 5 *ter*, invece, veniva modificato l'art. 25, comma 1, del D.P.R. 602/73 e veniva prevista una disciplina "ordinaria" dei termini per il c.d. controllo formale ed in particolare il termine del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione *ex art. 36 bis* ed il termine del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per l'attività di controllo formale *ex art. 36 ter* (oltre al termine del secondo anno successivo a quello divenuto definitivo per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio).

Orbene, il citato art. 37, comma 40, del D.L. 223/2006 imponendo il predetto termine triennale è andato ad incidere (come si evince chiaramente dalla lettera della norma) esclusivamente sulla lettera a) dell'art. 25, comma 1, del D.P.R. 602/73, senza intaccare in alcun modo il Decreto Legge 106/05 che, pertanto, deve ritenersi tuttora vigente per quanto attiene alle dichiarazioni presentate antecedentemente sino al 17 giugno 2005.

Nel caso di specie, non può nemmeno parlarsi di una "ultrattività" (che sussiste allorché una norma, derogando al principio *tempus regit actum*, stabilisca che gli atti o i rapporti compiuti o svolgentisi nel vigore di una nuova normativa, continuano ad essere regolati dalla legge anteriore) delle disposizioni dei commi 5 *bis* e 5 *ter* del D.L. 106/2005, perché, allo stato, dette norme non sono mai state abrogate e continuano a fornire una doverosa regolamentazione transitoria.

Si coglie l'occasione per ricordare, inoltre, che la Corte Costituzionale, con una recente sentenza (n. 11 del 25 gennaio 2008, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale – 1^a serie speciale – n. 5 del 30/01/2008), ha dichiarato la legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 5-*bis*, lett. c) del decreto Legge 17 giugno 2005, n. 106. Infatti, era stata sollevata la questione di legittimità costituzionale della predetta norma per contrasto con gli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione, nella parte in cui si stabilisce che la notificazione delle cartelle di pagamento derivanti dalla liquidazione delle dichiarazioni è effettuata, a pena di decadenza, «entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001».

Nella ordinanza di rimessione si sosteneva: a) la violazione dell'art. 3 Cost., poiché il termine quinquennale, previsto per una mera operazione di

liquidazione, è superiore a quello (quadriennale) previsto dall'art. 43, primo comma, del D.P.R. 600/73 per la notificazione degli avvisi di accertamento ed emesso all'esito di un ben più complesso procedimento; b) la violazione degli artt. 24 e 97 Cost. perché il nuovo termine era più ampio (quinquennale), rispetto a quello previsto per la notificazione delle cartelle relative alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003 (quadriennale), ovvero successivamente (triennale).

La Consulta innanzitutto ha dichiarato l'inammissibilità delle questioni poste con riferimento agli artt. 24 e 97 Cost., non avendo i giudici rimettenti articolato, con riferimento a dette disposizioni costituzionali, autonome censure e, con riferimento, all'eccepite contrasto con l'art. 3 Cost., ha dichiarato l'infondatezza della questione.

In particolare il Giudice delle Leggi ha osservato che i termini previsti dalla disciplina transitoria del D.L. 156/05 mirano a garantire «non solo l'interesse del contribuente a non essere assoggettato a tempo indeterminato all'azione esecutiva del Fisco», «ma anche l'interesse dell'erario – parimenti meritevole di tutela – di evitare che, nella fase transitoria, un termine decadenziale eccessivamente ristretto possa precludere od ostacolare la notificazione delle cartelle relative alle dichiarazioni presentate anteriormente all'entrata in vigore della suddetta legge di conversione ... e, quindi, pregiudicare la riscossione dei tributi ... Da ciò discende che non è irragionevole una disciplina transitoria dei termini di decadenza per la notificazione delle suddette cartelle, divergente dalla disciplina a regime».

D'altra parte, continua la Consulta, la sentenza n. 280/05 conteneva un invito al legislatore a provvedere anche in ordine ai rapporti ancora pendenti ed imponeva di integrare la disciplina a regime con una ragionevole normativa transitoria, diversa da quella a regime e tale conclusione è coerente con l'orientamento della stessa Corte, in base al quale la discrezionalità del legislatore è particolarmente ampia quando si tratta di dettare disposizioni transitorie (*ex plurimis*: sentenze 413/05, 218/98 ed ordinanze 66/94 e 131/98).

PROCESSO TRIBUTARIO - Procedimento in grado di appello - Notificazione dell'atto di appello non a mezzo di ufficiale giudiziario - Omesso deposito di copia nella segreteria del giudice a quo - Inammissibilità dell'appello - Art. 53 comma 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 - Illegittimità costituzionale - Manifesta infondatezza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Menna). Sent. n. 116 del 14 dicembre 2007.

Non è manifestamente fondata – sotto nessuno dei denunciati profili (violazione del diritto di difesa, diversità rispetto ad altri modelli processuali, non ragionevolezza) – la questione di legittimità costituzionale della norma dell'art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (nel testo modificato dal D.L. n. 203 del 2005 convertito in Legge n. 248 del 2005) nella parte in cui commina la sanzione di inammissibilità dell'appello per il caso che, avvenuta non a mezzo di ufficiale giudiziario la notificazione del ricorso in appello, la copia dello stesso ricorso non sia depositata presso la segreteria del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata.

Nota dell'avv. Luigi Quercia

Non è incostituzionale la norma che impone il deposito dell'appello anche presso la commissione tributaria provinciale

L'art. 3-bis, comma 7, del D.L. 203/2005, ha aggiunto, al comma 2, dell'art. 53 del D.Lgs. 546/1992, un secondo periodo, stabilendo che “*Ove il ricorso non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena d'inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata*”.

Tale nuova disposizione, entrata in vigore il 3 dicembre 2005, sancisce un nuovo obbligo per l'appellante, da rispettare a pena di inammissibilità dell'appello stesso, senza che tuttavia, risultino chiare sia la *ratio* che ha portato il legislatore a prevedere una così grave sanzione in caso di mancato espletamento della procedura ivi prevista, che il termine entro il quale il deposito stesso debba avvenire.

Quanto al primo aspetto, la mancata comprensione delle ragioni che hanno spinto il legislatore ad introdurre un adempimento sanzionato così severamente ha sollevato non pochi dubbi in merito alla legittimità costituzionale della norma, parte dei quali sono stati devoluti, dall'appellante della sentenza in commento, alla valutazione dei giudici della Commissione Tributaria Regionale di Bari.

In particolare, nel giudizio *de quo* è stata rilevata l'incostituzionalità della nuova disposizione introdotta al comma 2 dell'art. 53 D.Lgs 546/1992, in quanto produttrice “*a) di disparità di trattamento tra notifica per il tramite dell'Ufficiale giudiziario e notifica non effettuata in tal modo; b) disparità di trattamento vieppiù evincibile nei confronti di altre giurisdizioni che non contemplano tale procedura*” nonché per “*c) non razionalità della disposizione perché la segreteria del giudice tributario di appello viene comunque a chie-*

dere a quella del giudice di primo grado il fascicolo di causa” e perché “d) la sanzione di inammissibilità comporta un evidente *vulnus del diritto di difesa*”.

La CTR di Bari ha ritenuto, ciononostante, di non sollevare la questione di legittimità costituzionale, giudicando non leso dalla norma in argomento il diritto di difesa e non essendosi verificata alcuna disparità di trattamento tra le due modalità di notifica in quanto “*proprio perché tra di loro alternative non possono che presentare diversità operative*”. Quanto, poi, all’ecceppata disparità di trattamento rispetto ad altre giurisdizioni, la Commissione ha semplicemente affermato che nel processo tributario, trattandosi di giurisdizione speciale, “*nulla vieta che il legislatore nell’ambito della sua discrezionalità legislativa venga a prevedere un rito tributario che si differenzi da quello comune*”.

Pur condividendo tale pronuncia, si ritiene che tali motivazioni, a fronte delle numerose disparità di trattamento rilevate e non sorrette da alcuna valida *ratio legis*, non dissipino i dubbi di incostituzionalità della norma in commento.

Invero, la dottrina ha cercato invano di comprendere le ragioni di tale disposizione, analizzando varie possibili soluzioni. Una prima ipotesi formulata è stata, ad esempio, quella di verificare se l’intento del legislatore possa essere stato quello di inserire nel processo tributario un adempimento simile a quello previsto dall’art. 369 cpc, per evitare che, dal mancato deposito della copia dell’appello, potesse derivare la mancata attivazione, da parte della CTR, della richiesta del fascicolo di causa alla CTP.

In realtà le due norme sono evidentemente differenti in quanto: l’art. 369 del cpc prevede che l’istanza di trasmissione del fascicolo per il giudizio di cassazione, debba essere vistata e depositata unitamente al ricorso, mentre l’art. 53, comma 2, del D.Lgs. 546/1992 non prevede che l’appello debba essere corredato, al momento della sua proposizione, della prova del deposito di copia alla Commissione tributaria provinciale.

Un’altra ipotesi, poi, è che, sempre per ovviare al timore di mancata trasmissione del fascicolo dalla CTP alla CTR, si sia cercato di rendere più simili tra loro i sistemi processuali tributario e civile. Anche questa ipotesi, tuttavia, risulta infondata posto che, mentre nel rito civile il giudice d’appello ha solo la facoltà, e non il dovere, di ordinare la trasmissione del fascicolo d’ufficio senza alcun onere a carico delle parti, nel rito tributario, invece, ex art. 53, comma 3, del D.Lgs. 546/1992, è previsto l’obbligo della trasmissione del fascicolo alla cancelleria della CTR.

A ciò deve aggiungersi che il fine della norma appare ancor più oscuro, se si considera che il legislatore, da un lato, ha previsto l’obbligatorietà del deposito a pena di inammissibilità dell’appello, dall’altro, non ha, però, indicato il termine preciso entro cui effettuare tale adempimento, e che, pertanto, non

deve necessariamente coincidere con quello del deposito dell'appello in CTR.

Potrebbe, comunque, ritenersi che, stante l'obbligo della segreteria della CTR presso cui è depositato l'appello di richiedere alla segreteria della Commissione provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, il prescritto deposito di copia dell'appello *“dovrebbe per logica, avvenire antecedentemente al deposito dell'appello presso la Commissione regionale, cioè entro il trentesimo giorno dalla proposizione dell'appello”*.¹

Ma la norma introdotta nell'art. 53, comma 2, del D.Lgs. 546/1992, prevede unicamente l'obbligo per l'appellante di depositare copia dell'appello in CTP, e non anche l'ulteriore obbligo di depositare la ricevuta dell'avvenuto deposito in CTR.

Di diverso avviso è chi, invece, leggendo congiuntamente gli artt. 27 e 55 del D.Lgs n. 546/1992 ritiene che *“il vaglio del rituale espletamento del nuovo incombenza (...) deve essere compiuto dal Presidente di Sezione entro l'ultimo termine utile per la costituzione in giudizio, cioè il termine per la parte resistente in primo grado o appellata in secondo grado, che corrisponde al termine di 60 giorni dalla notifica del ricorso introduttivo (art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992) o dell'atto di appello (art. 54 del D.Lgs. n. 546/1992)”*.²

L'appellante, pertanto, secondo questa interpretazione dottrinale, avrebbe dinanzi a sé due possibili strade: o allegare, al momento del deposito dell'appello in CTR, la documentazione che attesti l'avvenuto deposito anche in CTP, o, successivamente a questa data, ma comunque entro 60 gg. dall'appello, produrre la prova dell'avvenuto adempimento, con nota di deposito.

Viste tutte queste incertezze, la mancata previsione di termini per l'adempimento, finisce per provocare l'infinito e continuo dilatamento, in contrasto con la stringente sanzione di inammissibilità ad esso correlata.

Per concludere, sembra opportuno che il legislatore, vigendo nel nostro ordinamento il principio di tassatività delle cause di decadenza ed inammissibilità, intervenga, quanto prima, a dissipare tali dubbi interpretativi, indicando con certezza un termine

PROCESSO TRIBUTARIO - Istanza di autotutela - Silenzio dell'Amministrazione - Impugnazione - Inammissibilità.

¹ S.D.A. “Appello/Nuovi obblighi - L'inosservanza dell'adempimento causa inammissibilità” in “Il sole 24 ore” del 9-1-2006; nello stesso senso anche LUCIANA MARINO, “Prime note sulla riforma della giustizia tributaria” in “Il fisco” n. 2/2006, fasc. n. 1, p. 222.

² FABRIZIO CUPPONE, “Appello inammissibile in mancanza di deposito di copia dell'atto alla Commissione tributaria provinciale” in “Il fisco” n. 14/2006, p. 2115.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I (Presidente – estensore: Gianfreda). Sent. n. 40 del 18 marzo 2008.

Il silenzio (rifiuto) dell'Amministrazione finanziaria rientra tra gli atti impugnabili, previsti dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, soltanto con riferimento ad una istanza di restituzione di tributi o sanzioni pecuniarie o di interessi ed altri accessori, non già rispetto ad una istanza del contribuente che abbia richiesto un provvedimento in via di autotutela.

PROCESSO TRIBUTARIO - Tassa automobilistica - Giurisdizione del giudice tributario - Iniziale difetto - Successiva attribuzione - Inammissibilità del ricorso - Insussistenza.

Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. IV (Giudice singolo: Fischetti). Sent. n. 44, parte I, del 27 marzo 2007.

Il disposto dell'art. 5 c.p.c. consente di ritenere non inammissibile il ricorso avverso l'avviso di liquidazione per il recupero della tassa automobilistica che sia stato proposto dinanzi al giudice tributario allorché questi era privo della giurisdizione sulla materia, attribuitagli poi successivamente a decorrere dal 1 gennaio 2002.

PROCESSO TRIBUTARIO - Tarsu - Tariffa igiene ambientale - Giurisdizione del giudice tributario - Sussiste.

Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IX (Presidente: Fiorella – Relatore: Merico). Sent. n. 528 del 19 dicembre 2007.

La tariffa di igiene ambientale al pari della TARSU ha natura di imposizione fiscale e rientra, pertanto, nella categoria dei tributi. Come tale è sottoposta alla giurisdizione del giudice tributario.

PROCESSO TRIBUTARIO - Sanzioni per l'omessa registrazione di lavoratori dipendenti - Sanzioni irrogate dall'Agenzia delle En-

trate antecedentemente alla Legge n. 223 del 2006 - Giurisdizione delle Commissioni tributarie - Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Buccino – Relatore: Tibello). Sent. n. 60 del 27 settembre 2007.

Nella materia delle sanzioni per l'omessa registrazione di lavoratori dipendenti (art. 3 D.L. n. 12 del 2002), la sopravvenuta – con la Legge di conversione del D.L. n. 223 del 2006 – attribuzione alla Direzione provinciale del Lavoro della competenza ad irrogare le sanzioni suddette secondo le norme della Legge n. 689 del 1981 e la conseguente devoluzione al giudice ordinario del relativo contenzioso, non esclude che rientri nella giurisdizione delle Commissioni tributarie l'impugnazione, per soli vizi propri, delle cartelle di pagamento emesse relativamente a sanzioni irrogate dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate in data antecedente al 12 agosto 2006. Ed invero, dette cartelle si riferiscono necessariamente a sanzioni irrogate ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997 e sono, pertanto, riconducibili alla materia devoluta alla giurisdizione tributaria, individuata ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

PROCESSO TRIBUTARIO - Abusivismo edilizio - Sanzioni - Difetto di giurisdizione del giudice tributario - Sussistenza - Assegnazione nuovi termini ai fini di tutela - Spettanza - Cartella di pagamento - Impugnazione - Solo per vizi propri.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Buccino – Relatore: Tibello). Sent. n. 37 del 28 febbraio 2008.

La cognizione delle controversie attinenti agli oneri di urbanizzazione e conseguenti sanzioni spetta alla giurisdizione del giudice amministrativo; tali oneri non ricadono nella giurisdizione del giudice tributario neppure quando sono riscossi con cartella esattoriale. Il riconoscimento del difetto di giurisdizione comporta la assegnazione di nuovi termini al contribuente ai fini di eventuale tutela. La cartella di pagamento, costituendo lo strumento in cui viene soltanto enunciata una pregressa richiesta di natura sostanziale, può essere impugnata solo per vizi propri.

PROCESSO TRIBUTARIO - Responsabilità aggravata ai sensi dell'art. 96 c.p.c. - Applicabilità - Estremi: malafede o colpa grave.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Catalano). Sent. n. 80, parte II, del 13 luglio 2007.

Non è estraneo al processo tributario disciplinato dal D. Lgs. n. 546 /1992 l'istituto della responsabilità aggravata previsto dall'art. 96 c.p.c. onde la condanna della parte a quel titolo può essere pronunciata dal giudice tributario allorché ricorrano gli estremi della mala fede o della colpa grave.

Nota della dott.ssa Marta Basile

La responsabilità aggravata nel processo tributario

Il caso che si segnala parte dalla impugnazione, davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari, di un atto con cui l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva rigettato l'istanza di definizione di lite fiscale pendente, proposta da una contribuente ex art. 16 della legge n. 289/02, con riferimento ad una controversia relativa all'avviso di liquidazione dell'imposta ed irrogazione sanzioni emesso ai fini INVIM.

L'atto di diniego in questione, emesso dall'Ufficio delle Entrate, indicava la C.T.P. di Bari quale organo giurisdizionale competente a ricevere l'eventuale ricorso.

In sede di costituzione in giudizio davanti alla indicata C.T.P., però, l'Ufficio chiedeva, in via preliminare, la declaratoria di inammissibilità del ricorso e la conferma del diniego della controversia per condono eccependo, fra l'altro, che, ai sensi dell'art. 16, c. 8 ultimo periodo, della legge n. 289/02, l'atto di diniego del condono doveva essere impugnato, unitamente alla sentenza della C.T.P., non davanti alla Commissione Tributaria provinciale (dallo stesso Ufficio indicata, nel proprio provvedimento di diniego, quale organo competente) bensì davanti alla Commissione Tributaria Regionale.

A fronte della richiesta di rigetto del ricorso da parte dell'Ufficio per le motivazioni sopra descritte, la ricorrente rilevava che lo stesso atto di diniego indicava la C.T.P. di Bari quale organo giurisdizionale competente a ricevere il ricorso e, pertanto, chiedeva la condanna dell'Ufficio al risarcimento del danno per responsabilità aggravata, ex art. 96 c.p.c. per aver agito in malafede o, quanto meno, con colpa grave.

La C.T.P. di Bari, in accoglimento del ricorso, annullava l'atto impugnato

ma compensava le spese, senza pronunciarsi affatto sulla richiesta di risarcimento dei danni.

Avverso tale sentenza l'Ufficio delle Entrate ha proposto appello davanti alla C.T.R. di Bari chiedendone l'annullamento con vittoria di spese per entrambi i gradi di giudizio, deducendo nuovamente l'eccezione di inammissibilità per errata individuazione dell'organo adito.

A questo punto, la ricorrente appellata ha proposto appello incidentale con cui è tornata a chiedere la condanna dell'Ufficio al risarcimento del danno per responsabilità aggravata ai sensi dell'art. 96 c.p.c., nella misura liquidata d'ufficio.

Analizzando brevemente l'istituto in questione, va ricordato che la responsabilità aggravata ex art. 96 c.p.c. integra una particolare forma di responsabilità processuale a carico della parte soccombente che abbia agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, con la conseguenza che non può farsi luogo all'applicazione di detta norma quando non sussista il requisito della totale soccombenza.¹

Questa tipologia di domanda di risarcimento del danno può essere proposta solo nello stesso giudizio dal cui esito si deduce l'insorgenza della detta responsabilità e del danno, non solo perché nessun giudice può giudicare la "temerarietà" della lite meglio di quello stesso che decide sulla domanda che si assume temeraria,² ma anche perché disciplina un fenomeno che si colloca all'interno di un processo già pendente.

Ne consegue che il potere di rivolgere la relativa istanza è previsto come attività endoprocessuale, collegata e connessa all'azione o alla resistenza in giudizio. Tale potere, pertanto, non può essere esercitato al di fuori del processo e quindi non è suscettibile di essere trasferito davanti ad altro giudice, cioè in via di azione autonoma.³

Sebbene in questo caso il giudice d'appello abbia rigettato questo motivo di ricorso, la sentenza appare importante per il fatto che il rigetto è motivato non già sulla improponibilità di una simile domanda nell'ambito del processo tributario bensì sulla insussistenza, nel caso particolare, dei presupposti specifici per tale condanna: non si ravvisa, cioè, malafede e colpa grave in capo all'Ufficio.

La C.T.R. si pone, dunque, in via pregiudiziale, il problema dell'ammissibilità di detta azione dinanzi al Giudice Tributario considerando la questione "non pacifica" in giurisprudenza.

¹ Cass. civ., sez. I, 2 marzo 2001, n. 3035.

² Cass. civ., sez. III, 26 novembre 1992, n. 12642.

³ Cass. civ., sez. III, 18 aprile 2007, n. 9297.

La dottrina che ha affrontato l'argomento, pur avvertendone la delicatezza, ha ritenuto in linea di principio applicabile l'art. 96 del c.p.c. anche al contenzioso tributario.⁴

È noto, infatti, che la disposizione di rinvio al codice di procedura civile effettuato dal comma 2 dell'articolo 1 del D. Lgs. n. 546/92, consente l'applicazione delle relative norme nelle sole ipotesi in cui vi sia una lacuna della disciplina sul processo tributario (cioè di un caso non previsto dalle relative norme) e vi sia compatibilità con la disciplina del processo tributario.

Riguardo alla prima condizione, e cioè l'eventuale lacuna, la stessa non presenta grosse difficoltà interpretative e tende ad aspirare ad una disciplina autonoma del sistema processual-tributario rispetto al quale altre disposizioni processuali intervengono solo in via di integrazione.

La seconda condizione, quella cioè della compatibilità, è, invece, di più delicata interpretazione. Ciò perché consiste nel giudizio di conformità di una norma rispetto ad un dato termine di paragone che può essere ravvisato o nei principi del diritto processual-tributario in generale oppure nella disciplina specifica di determinati istituti processuali o fasi del processo.

Il primo tipo di approccio corrisponde ad una concezione ormai superata per cui il processo tributario non avrebbe alcun rapporto di parentela col processo civile. Le norme del codice di procedura civile sarebbero, quindi, applicabili al processo tributario solo come ultima ratio e solo quando il caso non previsto non sarebbe risolvibile altrimenti.⁵

Il secondo tipo di schema di giudizio, invece, prospetta un rinvio dinamico alle disposizioni del codice di procedura civile partendo dal presupposto che non esiste alcuna incompatibilità di fondo. In ogni caso in cui manchi, cioè, una norma espressa nella disciplina del processo tributario, l'interprete sarebbe autorizzato a ricercare, fra le norme del codice di procedura civile, una disposizione che regoli il caso. Di volta in volta, poi, andrebbe verificata la sussistenza della seconda condizione indispensabile per il rinvio al codice di rito civile: la compatibilità.

Dall'esistenza di questi due opposti approcci dottrinali, è derivata inevitabilmente una giurisprudenza oscillante e non univoca.

Al di là della contrapposta giurisprudenza richiamata nella sentenza in

⁴ Cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1999, p. 480; BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova 1993, p. 75; MENCHINI-MICCINESI, *Commentario del nuovo processo tributario*, Milano 1999, p. 155; BELLÈ, *Le spese del giudizio*, in AA.VV., "Il processo tributario" Torino 1998, p. 324. In senso contrario, sia pure implicito, si è espresso invece il Ministero delle Finanze nella circolare ministeriale 18 dicembre 1996, n. 291/E.

⁵ Cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano 1969, pagg. 48 e ss.

esame,⁶ chiara appare la posizione della Suprema Corte⁷ che in un caso sottoposto al suo esame, pur rigettando il ricorso incidentale con cui si chiedeva la condanna dell'Amministrazione ricorrente al risarcimento del danno ex art. 96 c.p.c. per colpa grave, motiva il rigetto con l'insussistenza, nel caso specifico, dei presupposti per tale condanna e non per la generale improponibilità di una simile domanda nel processo tributario. Questa decisione riflette l'adesione del Supremo Collegio al secondo dei due opposti orientamenti dottrinali precedentemente esposti, con conseguente possibilità di un'agevole ricorso alle norme del codice di procedura civile in caso di una lacuna nel D. Lgs. n. 546/92.

Il Collegio pugliese accoglie anch'esso la seconda tipologia di pensiero e rimarca il rapporto di accessorietà tra la questione risarcitoria dedotta in giudizio e l'originario rapporto tributario, tale da determinare l'attrazione della prima nella giurisdizione del giudice tributario, in forza dell'art. 2 comma 1 del D. Lgs. 546/92.

L'eventuale questione, dunque, della giurisdizione del giudice ordinario piuttosto che del giudice tributario è superabile in considerazione, da un lato, dalla specialità dell'azione risarcitoria prevista dall'art. 96 del c.p.c. e, dall'altro, del suo carattere necessariamente accessorio al giudizio principale.⁸ Ciò nel senso che il principio generale ritraibile proprio dall'art. 96 del c.p.c. è che la malafede o la colpa grave con cui la parte ha agito o resistito deve essere conosciuta dallo⁹ stesso giudice che si è pronunciato sulla lite principale. Siamo cioè nel campo della specialità dell'azione risarcitoria e del carattere accessorio della stessa rispetto al giudizio principale.

Superato positivamente il problema dell'ammissibilità dell'azione in questione, nel merito, invece, il Collegio ritiene la pretesa della contribuente infondata, non ravvisando nel comportamento dell'Amministrazione finanziaria

⁶ CTP PARMA, sent. n. 74 del 19/24-11-2003 che dichiara non compatibile col processo tributario l'art. 96 cpc in quanto la legge delega fa esclusivo riferimento al "regime delle spese processuali in base alla soccombemza" senza menzionare l'istituto della responsabilità aggravata; inoltre il D. Lgs. 546/92 richiama unicamente gli artt. 91 e 92 cpc e la circolare ministeriale 98/E, nel commentare l'art. 15 del citato D. Lgs. 546/92 – spese di giudizio – avvalendosi del disposto del precedente art. 1, comma 1, estende la sua interpretazione anche ad altri articoli del cpc (precisamente il 93,94 e 97) con esplicita esclusione dell'art. 96 cpc. CTP MILANO, Sez. XXXVI, sent. n. 31/36/03 del 13-03-2003, che in senso opposto, stabilisce che la cognizione sulla domanda di risarcimento Danni per responsabilità processuale aggravate di cui all'art. 96 cpc per comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria spetta alla Commissione Tributaria anche quando il danno sia da ricondursi ad una condotta stragiudiziale illecita dell'Ufficio che di fatto costringa il contribuente ad instaurare la lite.

⁷ Corte di Cassazione, I Sez. Civ. sent. n. 12070 del 15 giugno 1999, dep. il 27 ottobre 1999.

⁸ Cfr. BELLÈ, *Le spese del giudizio*, cit. p. 324.

⁹ Cfr. ZENATTI, Sulla giurisdizione in materia di risarcimento danni per comportamenti illeciti dell'Amministrazione finanziaria, in "GT. Giur. trib.", 2000, p. 13.

né malafede né colpa grave in quanto “di norma l’atto impositivo è ricorribile dinanzi all’organo che per definizione se ne interessa in primo grado. L’individuazione di altro giudicante (cioè della CTR, organo di secondo grado) è un portato (opinabile e non fondato come da narrativa che precede) che l’Amministrazione fa derivare in punto di tesi dalla norma speciale che come si è visto può ingenerare quanto meno possibilità di diverse interpretazioni”. Anche l’appello incidentale viene così respinto e le spese compensate.

In effetti, oltre alla totale soccombenza e alla sussistenza del danno, il presupposto per l’applicazione dell’istituto in esame è anche quel particolare stato soggettivo, integrato almeno dalla colpa grave, che si concretizza nel mancato doveroso impiego di quella diligenza che consenta di avvertire agevolmente l’ingiustizia della propria domanda.¹⁰

Il carattere temerario della lite, che costituisce presupposto della condanna al risarcimento dei danni, va ravvisato, quindi, nella coscienza della infondatezza della domanda e delle tesi sostenute, ovvero nel difetto della normale diligenza per l’acquisizione di detta consapevolezza,¹¹ e non già nella mera opinabilità del diritto fatto valere.¹²

Va pur detto, comunque, che, nella fattispecie in esame, possano sembrare trascurati i principi della collaborazione e della buona fede proclamati dall’art. 10, primo comma dello Statuto dei diritti del contribuente. Tali principi, infatti, sono espressione dei principi di imparzialità, efficienza e buon andamento dell’Amministrazione (art. 97, comma 1, Cost.) ed il tutto viene ricollegato all’esigenza di un’azione amministrativa informata a criteri di coerenza e di non contraddittorietà. In quest’ottica, viene trascurato anche il principio della tutela dell’affidamento del contribuente: tale ultimo principio risulta, infatti, uno svolgimento del principio di buona fede, in quanto suo riflesso nella sfera soggettiva del contribuente che si sia adeguato, appunto in buona fede, ad una situazione di apparente certezza e coerenza dell’attività amministrativa tributaria.

La Corte Costituzionale,¹³ inoltre, in relazione alla tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, ha inteso questo principio quale “elemento essenziale dello stato di diritto”. Se, pertanto, tale principio rappresenta un limite all’operato del legislatore, a maggior ragione anche l’Amministrazione Finanziaria dovrà applicarlo e rispettarlo in tutte le tipologie di rapporti tributari.

¹⁰ Cass. civ., sez. I, 18 febbraio 1994.

¹¹ Cass. civ., sez. I, 6 luglio 2003, n. 9060.

¹² Cass. civ., sez. I, 21 luglio 2000, n. 9579.

¹³ Sentenze n. 525 del 2000 e 416 del 1999.

Del resto il termine “buona fede” se riferito all’Amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine “collaborazione”, posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell’Amministrazione stessa “coerenti” vale a dire “non contraddittori” o “discontinui”. La tutela del legittimo affidamento del cittadino, dunque, deve costituire una vera e propria esigenza, “un preciso limite all’esercizio sia dell’attività legislativa, sia dell’attività amministrativa, e tributaria in particolare”.¹⁴

PROCESSO TRIBUTARIO - Ricorso - Spedizione a mezzo posta - Inammissibilità - Insussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Attolini). Sent. n. 309 del 17 ottobre 2007.

Non è inammissibile il ricorso quando l’originale di notificazione dello stesso, invece di essere depositato, così come previsto dall’art. 22 commi 1 e 2 del D.Lgs. n. 546/1992, sia stato spedito a mezzo del servizio postale.

PROCESSO TRIBUTARIO - Ricorso cumulativo - Ammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Morea – Relatore: Lancieri). Sent. n. 79 del 19 giugno 2007.

È applicabile al processo tributario, in base alla norma di rinvio di cui all’art. 1 del D.Lgs. n. 546, l’art. 104 del c.p.c. che consente la proposizione con un unico atto di una pluralità di domande (ricorso cumulativo).

PROCESSO TRIBUTARIO - Ricorso avverso atti impositivi - Inammissibilità per decorso del termine di impugnazione - Eccezione dell’Ufficio - Onere della prova della tardività - Incombe all’Ufficio.

¹⁴ Cassazione, Sez. tributaria, Sentenza n. 17576 del 12/02/2002, dep. Il 10/12/2002.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente: Bortone – Relatore: Mucciarone). Sent. n. 271 del 19 ottobre 2007.

L'Ufficio allorché eccepisce l'inammissibilità del ricorso perché proposto oltre il termine di impugnazione, deve dar prova della tardività.¹

Nota redazionale

¹ La sentenza sembra porsi in contrasto tanto con la rilevabilità d'ufficio della inammissibilità del ricorso (art. 22 co. 2° del d. lgs. n. 546 del 1992) che con la natura meramente sollecitatoria (comune a tutti i procedimenti che si instaurano attraverso l'impugnazione di un atto e concernente l'indagine da condurre *ex actis*) di una deduzione di parte circa la tardività (verificatasi decadenza) della proposizione del ricorso per impugnazione (v. Cass. n. 1532 del 1996 e n. 12804 del 2002).

PROCESSO TRIBUTARIO - Ultrapetizione - Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Ferrigni – Relatore: Samarelli). Sent. n. 23, parte I, del 10 maggio 2007.

Qualora il contribuente contesti l'accertamento sotto il profilo del metodo adottato per la determinazione dei ricavi, non costituisce pronuncia ultrapetitam quella che ritenga tale determinazione inattendibile perché fondata su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

PROCESSO TRIBUTARIO - Partecipazione al giudizio del concessionario della riscossione - Ricorso per l'annullamento della cartella di pagamento - Necessità della partecipazione come litisconsorte necessario - Sussistenza - Fattispecie.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: De Santis). Sent. n. 71 del 18 febbraio 2008.

Allorché il petitum del ricorso del contribuente sia costituito dall'annullamento della cartella di pagamento (per vizio di notifica della stessa), le disposizioni dell'art. 39 del D.Lgs. n. 112 del 1999 e dell'art. 40 del D.P.R. n. 43 del 1988, le quali contengono rispettivamente la rego-

la generale di legittimazione del concessionario della riscossione e la disciplina sostanziale dei rapporti tra l'ente impositore e il medesimo concessionario, impongono la partecipazione di quest'ultimo al processo litisconsorte necessario.

PROCESSO TRIBUTARIO - Poteri istruttori del giudice - Ambito e limitazioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV (Presidente: Nardi – Relatore: Samarelli). Sent. n. 20, parte II, del 10 maggio 2007.

I poteri istruttori del giudice tributario, previsti dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 sono meramente integrativi dell'onere probatorio posto a carico della parte e il relativo esercizio è legittimo nei soli casi in cui la parte medesima sia impossibilitata all'esibizione di documenti che si trovino in possesso dell'altra.

PROCESSO TRIBUTARIO - Fase istruttoria - Deposito di documenti e memorie - Termine - Natura: è termine ordinatorio.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX (Presidente – estensore: Marino). Sent. n. 21, parte I, del 13 marzo 2008.

Il termine previsto dal comma 1 dell'art. 32 del D.Lgs. n. 546/92 per il deposito di documenti non può, nel silenzio della norma ed applicandosi al processo tributario il principio di cui all'art. 152 comma 2 del c.p.c. (i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiara espressamente perentori), essere ritenuto perentorio.

PROCESSO TRIBUTARIO - Istituto della rimessione in termini - Carattere generale - Applicabilità ad ogni processo - In particolare al processo tributario - Limiti dell'applicazione.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. V (Presidente: Agostinacchio – Relatore: Cordella). Sent. n. 23 del 13 marzo 2008.

L'istituto della rimessione in termini ha portata generale ed è estensibile – pena il contrasto dello specifico ordinamento processuale con i principi costituzionali circa il diritto di difesa – ad ogni procedimento in ogni tipo di giurisdizione, esclusi i giudizi a carattere impugnatorio nei quali al giudice non è consentito alcun intervento sul decorso dei termini, che sono tassativi e perentori.¹

Nota redazionale

¹ Il Collegio giudicante dichiara di volersi discostare da un indirizzo giurisprudenziale della Corte di legittimità (sono richiamate le pronunce n. 6450 del 2002 e n. 26116 del 2007) secondo il quale – nella lettura che lo stesso Collegio ne ha dato – in considerazione della specialità della materia tributaria e della completezza del relativo ordinamento processuale, tale da non richiedere l'applicazione in via di analogia di istituti non specificamente previsti e disciplinati, la rimessione in termini non troverebbe applicazione nel processo tributario.

A ben vedere, la sentenza n. 6450/02, intervenuta in una fattispecie in cui il contribuente aveva impugnato la cartella di pagamento nei confronti del concessionario della riscossione per ragioni connesse all'*an debeatur* e richiesto poi di essere rimesso in termini per estendere l'impugnazione anche all'Agenzia delle Entrate – ha giudicato “infondata ed inammissibile” detta richiesta con la motivazione che “La richiesta è infondata ed inammissibile. Essa esula dal processo tributario, il quale non presenta al riguardo lacune da colmarsi mediante l'analogia, come il ricorrente desidererebbe. Vero è che l'impugnazione contro l'avviso di accertamento è preclusa per decorso dei termini ed alcuna rimessione è possibile al riguardo”. Dalla stessa si evince che la ragione della ritenuta inammissibilità della richiesta è basata proprio – ad onta di quella premessa che sembra assumere portata generale – sul carattere “impugnatorio” del procedimento disciplinato dal d. lgs. n. 546 /92, dal quale la Corte ha tratto la conseguenza che, divenuto definitivo l'avviso di accertamento per mancata impugnazione, la controversia non poteva essere estesa all'Agenzia attraverso l'applicazione dell'istituto della rimessione in termini.

Eguale deve dirsi della sentenza n. 26116 del 2007 nella cui motivazione si legge: “.... se è vero che questa Corte ha avuto, talora, a riconoscere che, dalla eventualmente erronea indicazione – da parte dell'autorità amministrativa – dei termini per ricorrere nonché dell'autorità giudiziaria adenda ai fini dell'impugnazione dell'atto amministrativo, possa discendere 'errore scusabile' che valga a rimettere in termini il destinatario dell'atto, sia da ritenersi del pari indubitabile come un tal principio non si attagli di certo alla presente fattispecie, nella quale, nonostante – oltretutto – la configurabilità di un evidente e concorrente onere di diligenza da parte della società EUROMETALLI, la stessa ha lasciato decorrere oltre 16 mesi prima di adire la competente Commissione Tributaria Provinciale di Milano. Ne consegue che, del tutto erroneamente, i giudici della Commissione Tributaria Regionale non abbiano rilevato la avvenuta violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, e la conseguente inam-

missibilità dell'originario ricorso proposto dalla EUROMETALLI s.p.a., per l'avvenuta sua decadenza dall'impugnazione dell'atto" onde la possibilità di una rimessione in termini è stata negata a proposito dell'impugnazione dell'avviso di accertamento.

Ci sembra utile richiamare altre pronunce dalle quali possono essere tratte le ragioni della "specialità" dell'istituto in questione:

Cass. S.U. n. 2386 del 1982: "È manifestamente infondata l'eccezione di illegittimità Costituzionale dell'art. 37 cod. Proc. Civ. in relazione agli artt. 3 e 24 della Costituzione, sotto il profilo che tale norma, per l'ipotesi in cui venga rilevato il difetto di giurisdizione del giudice ordinario nei confronti del giudice amministrativo, non prevede, così come l'art. 34 della legge 6 dicembre 1971 n. 1034 per il caso di pronuncia di difetto di giurisdizione da parte del giudice amministrativo, la rimessione in termini, ove ricorra un errore scusabile, per la proposizione della domanda davanti al giudice munito di competenza giurisdizionale, trattandosi di scelte del legislatore giustificate dall'obiettiva diversità dei rispettivi procedimenti e non implicanti alcun pregiudizio del diritto di difesa.

Cass. n. 3473 del 2000: "È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 3, quarto comma della legge n. 241 del 1990, interpretato nel senso della sua inapplicabilità ai giudizi non aventi natura di impugnazione innanzi all'autorità giudiziaria ordinaria, con riferimento all'articolo 3 della Costituzione, tenuto conto della diversità dei moduli procedurali comparati e della ragionevolezza che la prescrizione dettata per garantire la conoscenza dei termini e delle sedi in cui chiedere la rimozione del provvedimento amministrativo, rilevi esclusivamente all'interno di procedimenti strumentali al conseguimento di tale effetto caducatorio (nella specie la norma era stata invocata in materia di contenzioso elettorale con riferimento alle cause aventi ad oggetto l'accertamento del diritto di elettorato passivo, che, ai sensi dell'articolo 82 d.P.R. n. 570 del 1960, devono introdursi nel termine di trenta giorni dalla notifica della delibera di decadenza).

Nel processo civile la rimessione in termini per errore scusabile non opera come istituto generale in relazione alle ipotesi di decadenza dalla azione tardivamente proposta; tale differenza rispetto al processo amministrativo non dà luogo ad alcuna violazione di precetti costituzionali, trattandosi di scelte legislative attinenti a diversi moduli procedurali, che ben possono differenziarsi in relazione alle specificità di ciascun procedimento.

Cass. n. 6859 del 2004: "Il decreto di espulsione amministrativa dello straniero, a norma dell'art. 13, comma settimo, del D.Lgs. 25 luglio 1998, n. 286, in applicazione dell'art. 3, comma quarto, della legge 7 agosto 1990, n. 241, deve essere comunicato all'interessato unitamente all'indicazione delle modalità di impugnazione e deve altresì specificare, ai sensi dell'art. 3 del regolamento reso con d.p.r. 31 agosto 1999, n. 394, il diritto all'assistenza di difensore di fiducia o, ricorrendone le condizioni, a spese dello Stato; l'omissione o incertezza (per incompletezza, contraddittorietà etc.) di tali indicazioni, tuttavia, non determina l'illegittimità del provvedimento, ma può solo giustificare la rimessione in termini per errore scusabile, ove risulti che, in conseguenza delle errate indicazioni, lo straniero non ha proposto tempestivamente ricorso.

Cass. n. 1086 del 2005: *“In tema di opposizione ad ordinanza ingiunzione irrogativa di sanzione amministrativa, il termine di trenta giorni di cui all’art. 22 della legge n. 689 del 1981 per proporre ricorso in opposizione ha carattere perentorio, ed il suo inutile decorso determina la decadenza dalla opposizione e la inammissibilità del ricorso eventualmente proposto, da dichiarare, ai sensi dell’art. 23 della stessa legge n. 689 del 1981, prima della fissazione della udienza di comparizione delle parti, non essendo invocabile, nel sistema, organico e compiuto, della irrogazione di sanzioni amministrative, l’istituto della rimessione in termini per errore scusabile, estraneo al giudizio di opposizione.*”

PROCESSO TRIBUTARIO - Pronuncia sulle spese - Compensazione - Motivazione - Necessità - Formula “sussistono giusti motivi” - Insufficienza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez.XV (Presidente: Cigna – Relatore: Rango). Sent. n. 61 del 9 luglio 2007.

La sentenza di primo grado in cui, senza una adeguata motivazione, sia stata disposta la compensazione delle spese di lite, è appellabile anche dalla parte che sia risultata totalmente vincitrice nel giudizio, poiché la stessa parte non ha altri strumenti processuali per contestare la decisione, se non la sua formale impugnazione.

Il giudice tributario deve sempre motivare la propria decisione, anche relativamente alla compensazione delle spese di lite, statuizione che non può essere giustificata dalla semplice affermazione che “ricorrono giusti motivi”.¹

Nota redazionale

¹ La pronuncia del Giudice di Appello interviene su una sentenza di primo grado anteriore alla riforma dell’art. 92 del c.p.c. (Legge n. 263 del 2005). Crf., sulla sistematica violazione dell’obbligo di motivare la (eventuale) compensazione delle spese processuali nel processo tributario, la nota critica dell’avv. A. Mättera, in Massimario n. 2/2007, pagg. 78 e ss..

PROCESSO TRIBUTARIO - Impugnazione delle sentenze - Termine - Impugnazione oltre la scadenza del termine lungo - Condizioni - Limiti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX (Presidente: Sardiello – Relatore: Bray). Sent. n. 111 del 28 febbraio 2007.

L'art. 38 comma 3 ultima parte del D.Lgs. n. 546/1992 consente la proposizione dell'impugnazione oltre la scadenza del termine lungo qualora la parte non costituita nel precedente grado di giudizio dimostri di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della notifica del ricorso ed anche della comunicazione dell'avviso di trattazione d'udienza. Tale possibilità non è applicabile nel caso in cui non siano forniti elementi concreti ma solo generiche argomentazioni.

PROCESSO TRIBUTARIO - Sentenza civile - Motivazione anche nel merito dopo il rilievo di illegittimità formale dell'accertamento - Efficacia di giudicato sulla questione concernente la mancanza di prova della pretesa fiscale - Sussistenza - Giudicato civile - Rigetto della domanda per difetto di prova sulla pretesa - Efficacia di giudicato.

IDEM - Sentenza penale irrevocabile - Giudicato penale - Sentenza di c.d. "patteggiamento" (art. 444 c.p.p.) - Efficacia nel processo tributario - Limiti.

AVVISO DI ACCERTAMENTO - Precedente giudicato di nullità di un primo avviso di accertamento sulla stessa pretesa fiscale - Reiterazione (tempestiva rispetto al termine di decadenza) dell'accertamento - Inammissibilità.

DIRITTI DOGANALI - Prescrizione - Termine - Individuazione - Decorrenza nel caso di sentenza penale irrevocabile.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI (Presidente: Selicato – Relatore: Collella). Sent.n. 114 del 26 ottobre 2007.

La sentenza civile che, oltre a un rilievo decisivo di illegittimità dell'ingiunzione fiscale (perché emessa ai sensi della Legge n. 639 del 1910 pur dopo l'entrata in vigore del nuovo sistema di riscossione con il D.P.R. n. 43 del 1988) contiene anche un'affermazione concernente

il merito, nel senso della infondatezza, per mancanza di prove, della pretesa fiscale, una volta divenuta definitiva ha efficacia di giudicato su detto punto di merito.

L'azione della Finanza per la riscossione dei diritti doganali si prescrive in tre anni decorrenti dal giorno in cui divengono irrevocabili il decreto o la sentenza pronunciati nel processo penale.¹

Nota redazionale

- ¹ a) Sull'efficacia della sentenza penale di c.d. "patteggiamento" (art. 444 c.p.p.) v., *ex multis*, Cass. n. 17401 del 2004 nel senso che "La sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 cod. proc. pen. (cosiddetto "patteggiamento") costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento".
- b) Sulla preclusione da giudicato in relazione alla reiterazione dell'accertamento, la sentenza ha richiamato Cass. n. 2576 del 1990; v. anche Cass. n. 6853 del 1986 nel senso che "Le sentenze, fondate sulla constatata mancanza o insufficienza di prove sul fatto costitutivo della domanda, equivalgono al rigetto della domanda stessa, con la conseguenza che esse, una volta passate in giudicato formale, precludono la riproposizione della domanda medesima in altro giudizio".
- c) Sulla prescrizione dell'azione per il recupero dei diritti doganali, v. Cass. n. 13054 del 2004: In tema di tributi doganali, il termine di prescrizione di tre anni per la riscossione dei diritti doganali da parte dell'Amministrazione finanziaria, previsto – rispetto all'originario termine quinquennale – a seguito della modifica dell'art. 84, primo comma, del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, operata dall'art. 29 della legge 29 dicembre 1990, n. 428, si applica, in conformità ai principi di affidamento, di ragionevolezza e di tutela effettiva dei diritti (principi riconosciuti dalla Costituzione, dal diritto comunitario e dal diritto internazionale), soltanto ai diritti sorti successivamente alla data di entrata in vigore del citato art. 29, fissata all'1 maggio 1991.

PROCESSO TRIBUTARIO - Eccezione di prescrizione - Proposizione - Forme e modi della proposizione - Come motivo aggiunto - Condizioni e limiti - Irritualità della proposizione - Reiterazione in grado di appello - Inammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente – estensore: Romanelli). Sent. n. 69, parte II, del 10 maggio 2007.

L'eccezione di prescrizione che non sia stata proposta con il ricorso introduttivo si configura come motivo aggiunto sicché può essere proposta soltanto allorché ricorra l'ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 24 del d. lgs. n. 546 del 1992 e nelle forme previste dai commi terzo e quarto della suddetta disposizione processuale. L'irritualità della proposizione dell'eccezione nel giudizio di primo grado ne rende inammissibile la riproposizione nel giudizio in grado di appello.

PROCESSO TRIBUTARIO - Appello - Rinuncia - Prosecuzione del processo in presenza di appello incidentale.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 173, parte I, del 1 giugno 2007.

In presenza di appello incidentale e di mancata accettazione da parte dell'appellante incidentale della rinuncia presentata dall'appellante principale, il giudizio deve proseguire limitatamente all'esame delle richieste avanzate dall'appellante incidentale.

PROCESSO TRIBUTARIO - Impugnazione - Appello dell'Ufficio - Autorizzazione dell'Ufficio sovraordinato - Deposito in corso del giudizio - Ammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 173, parte II, del 1 giugno 2007

L'autorizzazione all'Ufficio tributario a proporre appello, rilasciata dall'Ufficio sovraordinato, non deve necessariamente essere inclusa nell'atto di appello, né allegata, essendo sufficiente il deposito dello stesso nel corso del giudizio, che comprovi la esistenza e validità di detta autorizzazione rilasciata in data anteriore alla proposizione dell'appello.

PROCESSO TRIBUTARIO - Procedimento di impugnazione - Sospensione della sentenza impugnata - Mancata previsione - Applicazione delle norme del c.p.c. - Inammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente – estensore: Paracampo).
Ordinanza n. 23 bis, parte II, del 23 agosto 2007.

L'ordinamento delle fasi di impugnazione previste per il processo tributario vigente (appello, ricorso per cassazione, revocazione) non consente la (non prevista) sospensione dell'esecuzione della sentenza che sia stata impugnata per revocazione.

Le disposizioni relative alla riscossione frazionata del tributo e delle sanzioni pecuniarie in pendenza delle varie fasi del processo tributario (art. 68 D.Lgs. n. 546 del 1992) costituiscono una disciplina specifica e autonoma rispetto alla quale non sono sovrapponibili le norme del codice di procedura civile sulla sospensione delle sentenze di primo e secondo grado; dette norme sono, pertanto, inapplicabili.

PROCESSO TRIBUTARIO - Giudicato formatosi in altro giudizio sugli elementi (i soggetti, l'an e il quantum dell'imposta dovuta) dell'obbligazione tributaria - Altri giudizi concernenti l'ammissibilità della definizione agevolata della controversia e gli stessi elementi dell'obbligazione - Preclusione derivante dal giudicato - Assistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVI (Presidente: Nicastro – Relatore: Pellegrini). Sent. n. 141 del 15 ottobre 2007.

Il giudicato formatosi circa l'an e il quantum debeaturs dell'obbligazione tributaria relativa all'imposta di registro sul trasferimento di diritti verificatosi tra coeredi, ritenuto ad onta della rinuncia dichiarata da uno dei coeredi medesimi, preclude ogni decisione sia sull'ammissibilità della definizione agevolata ai sensi della Legge n. 656/94 della controversia relativa alla medesima imposta, sia in ordine alla debenza dell'imposta suppletiva di successione in quanto basata sul presupposto dell'unicità dell'erede.¹

Nota redazionale

¹ Segnaliamo la fattispecie perché è resa a dir poco singolare dalla mancata applicazione (nel primo grado) delle comuni regole sui procedimenti connessi.

I fatti: si apre, nel giugno del 1991, la successione *mortis causa* di Tizio.

Provvede alla relativa denuncia Caia, dichiaratasi unica erede, avendo gli altri chiamati rinunciato all'eredità con dichiarazione ricevuta dal cancelliere della Pretura nel novembre dello stesso 1991.

L'Ufficio del Registro, con avviso notificato nell'aprile 1994, liquida l'imposta di successione in lire *xxxx* e chiede anche l'imposta di registro in lire *yyyy* affermando che gli eredi in realtà erano due (Caia e Mevio), stante la natura in realtà traslativa (in favore della germana Caia e avente ad oggetto i diritti pari ad $\frac{1}{2}$ dell'asse ereditario) della rinuncia dichiarata da Mevio.

Nascono di qui più giudizi:

1) Caia e Mevio impugnano con unico atto il suddetto avviso di liquidazione; dichiarano che l'imposta di successione è stata pagata e, contestando la natura traslativa della rinuncia in quanto fatta come "pura e semplice" nelle forme di legge, richiedono che sia dichiarata non dovuta l'imposta di registro.

2) Pendente quel giudizio, Caia presenta domanda di definizione della lite ai sensi della legge n. 656 del 1994 e provvede al pagamento di quanto dovuto in base all'art. 2 *quinquies* lett. b) della legge stessa; l'Ufficio dichiara non accoglibile la domanda "vertendo la controversia su imposta complementare, non di maggior valore"; Caia propone ricorso alla competente Commissione tributaria.

La Commissione, del tutto ignorando l'esistenza della controversia sub 2) e ignorando altresì la decisione da essa stessa emessa con il num. 713/1999 sulla controversia medesima, nel senso dell'ammissibilità della domanda di definizione agevolata, decide sulla controversia sub 1) con sentenza n. 65/2000 rigettando i ricorsi di Caia e Mevio con la motivazione che la rinuncia era stata in effetti traslativa per l'incompatibilità, delle attività spiegate da Mevio, con la da lui dichiarata rinuncia "pura e semplice". Questa sentenza passa in giudicato.

3) l'Ufficio, con ulteriore avviso notificato nell'ottobre del 1994, aveva intanto richiesto a Caia il pagamento della somma di lire *kkkk* quale imposta suppletiva di successione in relazione alla originaria denuncia di successione; Caia impugna l'avviso contestandolo per varie ragioni; l'Ufficio, risponde alle contestazioni specificando (peraltro in contrasto con il precedente assunto) che l'imposta suppletiva richiesta derivava dalla riliquidazione di quanto dovuto in relazione alla successione, sul presupposto dell'unicità dell'erede; la Commissione di primo grado emette la sentenza n. 216/01 di accoglimento del ricorso.

Avverso le suddette sentenze n. 713/99 e n. 216/01 propone gravame l'Ufficio.

La Commissione di secondo grado riunisce i ricorsi e con sentenza n. 141/07, massimata come sopra, decide a) in riforma della sentenza n. 713/99, nel senso del rigetto del ricorso avverso il diniego dell'istanza di definizione della lite; b) rigetta l'appello dell'Ufficio avverso la decisione n. 216/01 circa la debenza dell'imposta suppletiva di successione.

PROCESSO TRIBUTARIO - Giudicato penale - Efficacia nel processo tributario - Condizioni e limiti.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I (Presidente – estensore: Paracampo). Ordinanza n. 23 bis, parte I, del 23 agosto 2007.

Considerati i limiti entro i quali (“purché la legge... non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”) la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, la motivazione di un giudicato penale assolutorio basata su un giudizio di insufficienza di prove in ordine alla falsità di alcune fatturazioni non dà luogo, nel processo tributario, a un “accertamento inequivocabile dell’insussistenza della falsità delle fatturazioni contestate”. Ne consegue che dette risultanze del processo penale, valutate nel processo tributario, non possono essere assunte a elemento di prova in ordine alla insussistenza della falsità delle fatturazioni.

PROCESSO TRIBUTARIO - Giudizio penale - Accertamento dei fatti rilevanti ai fini tributari - Valutazione da parte del giudice tributario - Ammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III (Presidente: Silvestrini – Relatore: Fusco). Sent. n. 48 del 19 giugno 2007.

Il giudice tributario ha la facoltà di apprezzare discrezionalmente gli elementi assunti dal giudice in sede penale e ritenerli idonei a conferire dignità di prova in sede tributaria.

PROCESSO TRIBUTARIO - Società di fatto - Redditi di partecipazione del socio - Giudicato penale escludente la partecipazione del soggetto alla società - Efficacia nel giudizio tributario promosso dal medesimo soggetto - Sussistenza - Condizioni - Definitività dell’accertamento nei confronti della società per il reddito societario - Irrilevanza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII (Presidente: Lamorgese – Relatore: Marcuccio). Sent. n. 468 del 16 aprile 2008.

Nel giudizio tributario che uno dei soci di una società di fatto abbia introdotto, impugnando autonomamente l'accertamento dei redditi della società, spiega efficacia, in relazione alla non imputabilità di un reddito di partecipazione, il giudicato penale che abbia escluso proprio la partecipazione di detto socio alla società, a nulla rilevando che il medesimo accertamento sia divenuto definitivo (per mancata impugnazione) nei confronti della società per i redditi prodotti in forma societaria ed a questa imputabili.

PROCESSO TRIBUTARIO - Giudicato esterno - Efficacia nel processo tributario.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 42 del 28 febbraio 2007.

Le sentenze delle Commissioni tributarie, divenute definitive, hanno efficacia di giudicato anche nei giudizi correlati. La rilevanza, infatti, del giudicato esterno costituisce nel processo tributario espressione dell'esigenza di certezza e del superiore principio del "ne bis in idem", con la conseguenza che non tener conto di un giudicato esterno, portato a conoscenza del giudice, costituisce vizio di omessa pronuncia sulla relativa eccezione e al tempo stesso violazione delle regole del giudizio.

PROCESSO TRIBUTARIO - Avvenuto ritiro, da parte dell'Ufficio e nell'esercizio di autotutela, di atti impositivi - Cessazione della materia del contendere - Configurabilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: De Santis). Sent. n. 104 del 16 gennaio 2008.

Il ritiro da parte dell'Ufficio finanziario, nel corso del giudizio e in sede di autotutela, di un atto di disconoscimento del diritto a rimborso IVA e del contestuale recupero dei rimborsi effettuati, integra una fattispecie di cessazione della materia del contendere caratterizzata dal

venir meno del contrasto tra le parti e quindi dell'interesse delle stesse a una pronuncia (di merito) del giudice, ancorché ciò avvenga sul piano soltanto formale a cagione della emanazione di nuovi atti di esercizio della pretesa fiscale, sostitutivi di quelli precedenti.

PROCESSO TRIBUTARIO - I.C.I. - Giudicato sul valore dell'area formatosi per uno dei comproprietari dell'immobile - Estensione all'altro proprietario degli effetti del giudicato - Applicazione del conforme principio in tema di obbligazioni solidali - Inammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII (Presidente – estensore: Romanelli). Sent. n. 69, parte I, del 10 maggio 2007.

Il giudicato formatosi nel giudizio di cui sia stata parte uno solo dei comproprietari (in regime di comunione legale) non può essere esteso secondo il disposto dell'art. 1306 c. c. all'altro proprietario, sia perché i comproprietari dell'immobile sono tenuti al pagamento dell'imposta pro quota ciascuno autonomamente e non con vincolo solidale, sia perché la norma dell'art. 1306 c.c. ha valore sostanziale e non processuale.¹

Nota redazionale

¹ Fatta la premessa che dalla sentenza di cui sopra non si traggono elementi per individuare il contenuto dell'eccezione di giudicato né l'oggetto, la materia del giudicato stesso invocato dal contribuente appellante, onde nulla può dirsi circa il caso di specie, si può soltanto constatare, tenendosi sulle generali, quanto sia lento e faticoso non soltanto l'adattamento dei principi giuridici concernenti il giudicato (l'oggetto del) alla specificità del diritto tributario, nell'ambito del quale ciò che assume rilevanza é, tra l'altro, il presupposto di fatto proprio di ciascun tributo ma anche, in tale specifico ambito, la ricerca di una dimensione, che non sapremmo come denominare se non attraverso il riferimento e l'uso del vago termine di "evoluzione", della nozione stessa di giudicato.

Se il punto più avanzato dell'elaborazione giurisprudenziale è ora costituito dalla sentenza n. 13916 del 2006 emessa dalle Sezioni Unite della Cassazione e costituente punto fermo nel contrasto giurisprudenziale prima registrato, gli sforzi ricostruttivi della dottrina seguono strade ancora più avanzate (v. P. RUSSO, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1064 e ss.; BUSCEMA-DI GIACOMO, *Il processo tributario. Aspetti problematici e strategie processuali* Milano 2004. V. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria*, Milano 2001; PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario* Torino 2002).

La sentenza di cui sopra si segnala per la risposta data alla eccezione di giudicato. È indubbio, come la sentenza ha correttamente stabilito, che non dalla norma in tema di obbligazioni solidali – insussistente essendo nel caso dell’Ici dovuta dai comproprietari pro quota la solidarietà dell’obbligazione – si sarebbe potuto ricavare quella “*forza espansiva del giudicato*” che nel caso di specie il ricorrente invocava a suo favore. Non altrettanto condivisibile – in via generale e prescindendo dal caso di specie – appare l’affermazione (cui la sentenza ha fatto ricorso quale argomento ulteriore per negare l’estensione del giudicato) che “*la norma dell’art. 1306 c.c. ha chiara valenza sostanziale e non processuale*”. La norma tende infatti a far sì che l’unitarietà dell’obbligazione solidale nascente dallo stesso titolo prevalga sull’aspetto pluralistico dell’obbligazione e, ciò che più conta, che l’aspetto di solidarietà dell’obbligazione operi proprio sul piano processuale, appunto come deroga ai limiti soggettivi del giudicato (v. Cass. 10202 del 2003 ed altre conformi).

È rimasta, però, estranea all’iter logico e allo stesso ambito della decisione ogni ricerca di una risposta giuridicamente più corretta (rispetto a quella, erronea, prospettata dalla parte) circa l’eccezione di giudicato.

L’eccezione di cosa giudicata, diretta ad invocare una preclusione concernente il divieto (a carattere pubblicistico) di “*bis in idem*”, non richiede, com’è noto, l’uso di formule particolari o, come si suol dire, sacramentali, essendo sufficiente che essa risulti anche implicitamente dal contenuto sostanziale delle deduzioni avanzate dalla parte, dirette ad invocare gli effetti di una precedente decisione giudiziale ed espresse in modo tale da costituire chiara manifestazione della volontà di far valere l’effetto preclusivo (v. ad es. Cass. n. 1418 del 1986 e molte altre in senso conforme). Il giudice non è certamente vincolato, nel delibare il fondamento dell’eccezione, alla prospettazione in diritto della parte (nel caso di specie, si è detto, la forza espansiva del giudicato era invocata attraverso il richiamo alla norma dell’art. 1306 sull’erroneo presupposto che l’obbligazione tributaria dei comproprietari per l’imposta comunale sugli immobili avesse natura solidale) ma, una volta che sia stato investito dell’eccezione di cosa giudicata, ossia di una questione di diritto, è chiamato a far uso dei suoi poteri di individuazione sia dell’esistenza che del contenuto del giudicato (una vera e propria operazione ermeneutica, diretta alla individuazione di fatti già in precedenza qualificati giuridicamente nonché della concreta regola *ex iudicato*, e governata, peraltro, dai principi dell’interpretazione dei negozi giuridici) cui la parte si sia richiamata, e, verificate le condizioni, a farne applicazione nel giudizio riconoscendone la forza preclusiva. Per il resto, è sufficiente notare che i limiti soggettivi del giudicato operano in maniera più rigorosa (v. da ultimo Cass. n. 2786 del 2006 e n. 14417 del 2005) – salvo, appunto, il caso dell’obbligazione solidale per il quale soccorre l’art. 1306 c.c. – che non i limiti oggettivi, considerata l’attuale evoluzione giurisprudenziale (v. Cass. S.U. 13916 del 2006).

CONDONO - Ritardati od omessi versamenti sanzionati ex art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 - Art. 9 bis della Legge n. 289 del 2002

sulla inapplicabilità delle sanzioni - Ambito di applicazione - Limitazione ai pagamenti delle imposte o delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate entro il 31 ottobre 2002 - Insussistenza - Estensione ai ritardati versamenti di imposte derivanti da accertamenti con adesione relativi ad anni fiscali precedenti - Ammissibilità.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez.XVI (Presidente: Dinapoli – Relatore: Di Nauta). Sent. n. 211 del 3 ottobre 2006.

L'art. 9 bis della Legge n. 289 del 2002 (definizione dei ritardati od omessi versamenti), stante la sua formulazione generica ed onnicomprensiva, deve essere interpretato nel senso che riguarda, escludendone dunque l'applicazione, tutte le sanzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 atteso che è rivolto alla generalità dei contribuenti soggetti passivi di imposta risultanti da dichiarazioni annuali presentate entro il 31/10/2002. Ne consegue che essendo sanzionato il tardivo versamento delle rate conseguenti ad un accertamento con adesione proprio a termini dell'art. 13 suddetto, l'applicazione delle sanzioni deve restare esclusa anche nel caso in cui il ritardo nel versamento riguardi rate di imposta conseguente ad un accertamento definito con adesione e per il quale il contribuente abbia presentato la dichiarazione integrativa prevista dal comma 3 del citato art. 9 bis.

CONDONO - Art. 9 L. n. 289/2002 - Rimborso Iva - Controllo Amministrazione finanziaria - Legittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Cigna – Relatore: De Francesco). Sent. n. 6 del 6 febbraio 2007.

Pur in presenza di valido condono non si ha diritto automaticamente al rimborso dei crediti indicati nelle dichiarazioni originarie. Mentre, infatti, la presentazione del condono preclude alla Amministrazione finanziaria la possibilità di contestare al contribuente materia imponibile nuova, non dichiarata, non impedisce alla stessa di verificare la sussistenza dei crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali. Alla Amministrazione, infatti, residua il potere-dovere di controllare la veridicità dei presupposti su cui poggia il richiesto rimborso.

CONDONO - Legge n. 289 del 2002 - Omesso versamento delle rate successive alla prima - Inefficacia della definizione agevolata - Insussistenza - Definizione ai sensi dell'art. 9 bis della Legge n. 289/02 - Disciplina analoga - Sussistenza.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VIII (Presidente: Papia – Relatore: Caroppo). Sent. n. 104 del 5 luglio 2007.

Il principio giuridico secondo il quale nella definizione agevolata della controversia tributaria ai sensi della L. n. 289 del 2002 l'omesso versamento delle rate successive alla prima non comporta l'inefficacia della definizione trova applicazione, con i medesimi effetti, anche per le controversie definite ai sensi dell'art. 9 bis della stessa Legge.

CONDONO - Definizione degli omessi versamenti di imposta ai sensi della L. n. 289 del 2002 - Mancato pagamento delle rate successive alla prima - Validità ed efficacia della definizione - Sussistenza - Iscrizione a ruolo delle rate non versate - Applicazione di sanzioni per omesso o ritardato versamento - Inammissibilità.

Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. n. I (Presidente - estensore: Gianfredda). Sent. n. 10 del 13 febbraio 2007.

Poiché la definizione ai sensi della L. n. 289/02 dei ritardati od omessi versamenti di imposte (nel caso di specie, IVA e IRAP) risultanti dalla dichiarazione annuale resta ferma anche qualora non siano versate una o più rate successive alla prima, tale perdurante validità ed efficacia della definizione è di ostacolo a che, in sede di riscossione mediante iscrizione a ruolo delle rate (successive alla prima) non versate, siano applicate le sanzioni di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, che, dunque, non possono essere irrogate nemmeno in relazione alla residua somma dovuta (le rate non versate dopo la definizione).

CONDONO - Controversia concernente l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro relativa a una sentenza - Definizione ai sensi della Legge n. 289 del 2002 - Ammissibilità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI (Presidente: Mangialardi – Relatore: Catalano). Sent. n. 80, parte I, del 13 luglio 2007.

La controversia tributaria originata dall'impugnazione di un avviso di liquidazione dell'imposta di registro e INVIM richieste in relazione alla registrazione di una sentenza può essere definita ai sensi della L. n. 289 del 2002, atteso che detto avviso di liquidazione costituisce l'unico atto con il quale l'Amministrazione finanziaria rende manifesta la pretesa tributaria.

CONDONO - Dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 9 della Legge n. 289 del 2002 - Mancato inoltro per via telematica - Riconducibilità del versamento all'oggetto della dichiarazione - Validità ed efficacia della dichiarazione.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente: Bortone – Relatore: Palazzo). Sent. n. 278 del 26 ottobre 2007.

Il mancato inoltro per via telematica della dichiarazione integrativa di cui all'art. 9 comma 10 della Legge n. 289 del 2002 per la definizione del rapporto tributario relativo ad un anno fiscale non toglie validità ed efficacia alla definizione medesima se il pagamento delle imposte eseguito dal contribuente sia manifestamente riconducibile, anche attraverso l'indicazione del codice all'uopo predisposto dall'Amministrazione, all'oggetto della dichiarazione.

CONDONO - D.L. n. 564 del 30/09/1994 convertito nella Legge n. 656 del 30/11/1994 - Lite pendente - Nozione - È relativa al processo - Pendenza della lite sul rapporto sostanziale - Condizione per l'applicabilità delle norme sul condono - Non necessità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Panico). Sent. n. 324 del 12 novembre 2007.

Ai fini della definizione automatica ai sensi dell'art. 2 quinquies del D.L. n. 564 del 1994 convertito nella Legge n. 656 del 30/11/1994 la controversia tributaria si considera pendente anche quando sussista

una causa di inammissibilità, improponibilità o improseguibilità del processo non dichiarata con pronuncia non impugnabile, atteso che, per l'applicabilità delle norme sul condono, non è richiesta la pendenza della lite sul rapporto sostanziale. La pendenza deve escludersi soltanto nel caso di ricorso inesistente, perché non sottoscritto o mancante dei requisiti minimi previsti per qualsiasi ricorso giurisdizionale.¹

Nota redazionale

¹ La vicenda in breve: il 22 dicembre del 1993 l'Ufficio delle Imposte notifica un avviso di accertamento per Irpef ed Ilor 1987.

Detto accertamento non viene impugnato dal contribuente.

Sopravviene il d.l. 30 settembre 1994 convertito in legge 30 novembre 1994 n. 656 per la definizione agevolata delle "liti fiscali pendenti" alla data del 17 nov. 1994 (termine prorogato al 31 dic. 1994 dal d.l. n. 250 del 1995 conv. in l. n. 349 del 1995).

In data 14 dicembre 1994 – quindi non soltanto dopo un anno dalla notificazione dell'accertamento ma anche in tempo successivo all'entrata in vigore della suddetta legge per la definizione agevolata delle controversie pendenti – il contribuente propone un ricorso avverso il medesimo accertamento.

Ottiene in tal modo – secondo il suo convincimento – che sussista la condizione della lite pendente e deposita il 7.6.1995 presso l'Ufficio delle Imposte la domanda di definizione agevolata.

Già la Commissione di primo grado, disattendendo la tesi dell'Amministrazione ("l'avviso di accertamento non era stato tempestivamente impugnato, ne era conseguita la definitività dello stesso e in conseguenza l'istanza del contribuente di chiusura della lite non poteva essere considerata valida per mancanza del presupposto previsto dall'art. 2 quinquies comma primo della legge n. 656/94, ossia la mancanza della pendenza della lite alla data del 17 nov. 1994 o alla data del 31 dic. 1994) aveva fatto applicazione del comma 8 dell'art. 2 quinquies del d.l. cit. e aveva dichiarato estinto il giudizio.

Il commento può limitarsi a due richiami giurisprudenziali:

l'uno specifico, costituito dalla sentenza della Corte di Cassazione, n. 18011 del 2004 "La definizione delle controversie tributarie pendenti è legata, a norma dell'art. 2-quinquies del D.L. 30 settembre 1994 n. 564, convertito in legge 30 novembre 1994, n. 656, a due condizioni: che sussista lite pendente, o possibilità di aprire una lite, e che ciò avvenga fino al 17 novembre 1994. Ne consegue che il beneficio non è applicabile qualora a tale data non sussista lite pendente e l'atto impositivo sia divenuto definitivo in epoca anteriore (nella specie, il 15 novembre): né in tali ipotesi rileva che il termine sia stato portato al 31 dicembre 1994 dal D.L. 28 giugno 1995, n. 250, in quanto, essendo l'atto divenuto definitivo già prima dello spirare del termine originario, neppure al 31 dicembre 1994 era possibile aprire un contenzioso" (cui adde la n. 16085 del 2000 e la n. 8578 del 2001);

l'altro di principio relativo ad una pronuncia intervenuta in una fattispecie regolata dal

d.l. n. 429 del 1982 che, attingendo in via interpretativa la *ratio* di ogni legge di “condono”, esclude che possa ravvisarsi la lite pendente nel caso di accertamenti divenuti definitivi. Nella sentenza C.C. n. 7206 del 1997 (e nelle altre conformi n. 3779 del 1998, n. 6066 del 2000, n. 11235 del 2002) si legge che:

L'art. 31, primo comma, del D.L. n. 429 del 1982, là dove riserva la speciale “definizione” alle “controversie” pendenti al tempo dell'entrata in vigore del provvedimento di “condono”, necessariamente esclude, dal beneficio, i rapporti oggetto di un accertamento già divenuto definitivo, perché non impugnato o perché oggetto di un giudicato conclusivo del contenzioso tributario. La “ratio” stessa delle disposizioni, dettate “per agevolare la definizione delle pendenze tributarie”, rimanda, infatti, ad una controversia in atto sulla sussistenza della pretesa tributaria o sulla misura del tributo, e - cioè - a situazioni di incertezza nelle quali è insita un'alea, e rispetto alle quali - soltanto - sussiste l'interesse dell'Amministrazione finanziaria ad una parziale rinuncia, pur di assicurare una entrata certa ed immediata all'erario. Ma quando, concluso il contenzioso, è divenuta irretrattabile la pretesa tributaria, non v'è ragione di alcuna rinuncia, e l'Amministrazione possiede gli strumenti efficaci in sede di realizzo per far valere l'accertamento definitivo del giudizio tributario. Né il fatto che il tributo, definitivamente accertato in sede contenziosa, non sia stato - ancora - riscosso comporta certo la persistenza della controversia.

Questo ci consente di dire altro, sempre in via di interpretazione secondo la *ratio legis*:

- a) che la controversia per poter essere “definita” con il condono, deve essere in atto al momento della entrata in vigore della legge di condono o non ancora insorta per essere tuttora aperto, a quella data, il termine per l'impugnazione degli atti (quelli indicati dall'art. 19 del d. lgs. n. 564 del 1992) dell'Amministrazione;
- b) che il concetto di lite pendente è da intendersi come lite iniziata prima della legge di condono (o che viene instaurata dopo, se il termine per l'impugnazione è ancora aperto) e non ancora definita alla data indicata dalla legge.

Donde in conclusione deriva che la condizione della *lite pendente* non può essere estesa a comprendere anche le controversie promosse *artificialmente* dopo l'entrata in vigore della legge a termini di impugnazione già scaduti, al solo manifesto scopo di *approfittare* della legge stessa.

CONDONO - Legge n. 413 del 1991 - Società di fatto - Condono richiesto dalla società - Effetti in favore dei soci - Insussistenza - Accertamento a carico dei soci - Legittimità.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente: Cigna – Relatore: De Francesco). Sent. n. 78 del 6 febbraio 2007.

È legittimo l'accertamento della quota di utile attribuibile al socio di una società di fatto, il quale, non avendo prodotto autonoma domanda

di condono, è soggetto all'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria.

CONDONO - Legge n. 516 del 1982 - Dichiarazione integrativa "Semplice" - Dichiarata incostituzionalità dell'art. 16 - Nullità degli accertamenti notificati dopo il termine fissato nella sentenza della Corte Costituzionale n. 175/1986 - Sussistenza.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV (Presidente: Bottazzi – Relatore: Aiello). Sent. n. 41 del 28 febbraio 2007.

Le istanze di definizione agevolata relative ad un periodo accertato con avviso di accertamento illegittimo per effetto della sentenza della Corte Costituzionale n. 175/1986 devono considerarsi valide come istanze di definizione senza accertamento ai sensi dell'art. 19 della Legge n. 516/1982.

SANZIONI AMMINISTRATIVE - Misure cautelari - Sequestro conservativo.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: De Santis). Sent. n. 28 del 22 maggio 2007.

Le soglie di imponibile, di imposta o di ritenuta indicate dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 66 del 6/07/2001 costituiscono mere indicazioni per i nuclei verificatori e per l'apprezzamento degli Uffici finanziari onde esse non fondano alcun diritto del contribuente né precludono la richiesta di provvedimenti ex art. 22 del D.Lgs. n. 472 del 1997 per i crediti tributari di qualsiasi ammontare, purché ragionevolmente rapportati alla misura dei beni suscettibili di garanzia ai sensi dell'art. 671 c.p.c. e al valore dell'azienda.

SANZIONI AMMINISTRATIVE - Principio di legalità e di tipicità - Nozione - Conseguenze.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIV (Presidente: Claudio – Relatore: Caporusso). Sent. n. 22 del 19 marzo 2008.

Il sistema sanzionatorio tributario è retto dai principi di legalità e tipicità in base ai quali non può essere irrogata una sanzione se non nei casi espressamente previsti dalla legge, né può essere inflitta una sanzione diversa da quella indicata dalla legge per la specifica violazione.

SANZIONI AMMINISTRATIVE - Procedimento ex art. 16 del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 - Emissione di un autonomo atto di irrogazione di sanzioni dopo la notifica dell'atto di contestazione delle violazioni - Conseguenze - Nullità dell'intero procedimento - Insussistenza - Preclusione delle facoltà di definizione agevolata e di proporre deduzioni difensive - Insussistenza - Conseguenze di legge connesse al primo atto di contestazione nel caso di mancato esercizio delle suddette facoltà - Verificazione.

Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV (Presidente – estensore: Marino).
Sent. n. 478 del 19 marzo 2007.

Nel caso in cui il contribuente, al quale sia stato notificato, ai sensi del secondo comma dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997, un atto di contestazione della violazione di norme tributarie, non si sia avvalso, nei termini previsti, delle facoltà di definizione agevolata della controversia (comma 3) o di contestazione delle violazioni (comma 4), nessun ulteriore provvedimento di irrogazione delle sanzioni è necessario. È, infatti, previsto dalla stessa norma di legge che “in mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'art. 18...”. Tuttavia, un ulteriore provvedimento di irrogazione delle sanzioni che sia emesso dall'Amministrazione e notificato prima che il termine per l'esercizio delle facoltà di cui ai commi 3 e 4 dell'art. 16 citato sia decorso, né inficia di nullità il procedimento, dovendo soltanto essere considerato come privo di efficacia, né toglie validità ed efficacia al primo atto di contestazione della violazione, né preclude al contribuente l'esercizio delle suddette facoltà. Sul fondamento di quell'atto di contestazione si verifica in ogni caso quell'effetto indicato dalla norma (parificazione giuridica del provvedimento di contestazione ad un atto di irrogazione delle sanzioni) nel caso in cui lo stesso contribuente non si sia avvalso né della definizione agevolata né della facoltà di contrastare con deduzioni difensive la contestazione.



DISPOSIZIONI TRIBUTARIE DI CARATTERE GENERALE

DECRETI LEGGE NON CONVERTITI - Rapporti giuridici sorti sulla base degli stessi - Disciplina.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV (Presidente – estensore: Taveri).
Sent. n. 93 del 22 novembre 2007.

Poiché in sede legislativa possono essere regolati con specifica norma i rapporti giuridici sorti e intercorsi sulla base di decreti legge non convertiti, non può ravvisarsi in tale disciplina della legge di conversione nessuna violazione dei principi della irretroattività delle disposizioni tributarie e della correttezza ed affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Nota dell'avv. Antonio Damascelli

Decretazione d'urgenza e sanatoria: ad impossibilia nemo tenetur

Il caso. In conseguenza della notifica di un avviso di recupero del credito d'imposta ai sensi dell'art. 8 legge 388/00, il contribuente propose ricorso deducendo l'inapplicabilità retroattiva della disposizione di cui al d.l. 253/2002 che aveva soppresso il diritto di compensazione.

La Commissione Tributaria Provinciale rigettò il ricorso argomentando che la normativa richiamata dal contribuente aveva solo sospeso ma non eliminato gli effetti dei diritti quesiti. Secondo i giudici della Provinciale, la legge 289/2002 aveva stabilito la regolarizzazione delle situazioni tributarie rinvenienti dall'utilizzo dei crediti senza applicazione di sanzioni.

Il contribuente impugnò la decisione sostenendo la violazione degli articoli 3 e 10 dello Statuto del contribuente, cioè la violazione del principio di irretroattività delle disposizioni tributarie e l'intangibilità dei diritti quesiti.

La contraria posizione dell'Ufficio fece leva sull'argomento che i crediti d'imposta, utilizzati in compensazione nel periodo 13.11.2002 - 9.4.2003, non erano dovuti, che nessun principio di irretroattività era stato violato, a causa della salvezza degli effetti del d.l. 253/2002 assicurata dalla legge 289/02, che le sanzioni erano state regolarmente applicate nella misura del 30%.

Il decisum. La sentenza in commento ha stabilito che la possibilità, offerta al contribuente dall'art. 17 del d.lgs. 241/97, di compensare i debiti con i

crediti d'imposta previsti dall'art. 8 legge 388/00 è stata interrotta dal d.l. 253/02. Il decreto legge non è stato convertito ma i suoi effetti sono stati fatti salvi dalla legge 29/2002, che ha dichiarato la validità e l'efficacia degli atti e dei provvedimenti sorti sulla base del decreto legge non convertito.

La sospensione normativa avrebbe determinato, quindi, non l'abolizione di un diritto ma un'interruzione valida per il futuro. Conseguentemente, non si sarebbe determinata nella fattispecie un'applicazione retroattiva della disposizione, in quanto rientrerebbe nei poteri del legislatore di regolare con apposita legge i rapporti giuridici sorti ed intercorsi in virtù di decreti legge non convertiti in legge.

Ulteriore corollario del decisum è costituito, secondo la sentenza in commento, dall'esclusione della violazione del precetto del comma 2 dell'art. 3 Statuto, secondo cui non possono essere posti a carico del contribuente adempimenti entro i sessanta giorni dall'entrata in vigore della relativa disciplina di legge, *“dal momento che il d.l. 253/02 nessun adempimento a carico del contribuente aveva previsto”*.

La normativa di riferimento. Nel pomeriggio del 13/11/2002 fu pubblicata la G.U. n. 266 contenente la pubblicazione del D.L. n. 253 del 12/11/2002, che bloccava qualsiasi utilizzo del credito sino alla data del 31/03/2003.

Con la Legge Finanziaria 2003 era stata prevista la sospensione dell'utilizzo del credito d'imposta sino al 10/04/2003.

La norma sarebbe entrata in vigore il 01/01/2003 ma, per evitare vuoti di bilancio, fu emanato il D.L. n. 253/2002 che anticipava il blocco dell'utilizzo già dal 13/11/2002. La notizia fu diffusa nel pomeriggio del giorno 13/11/2002.

Nel frattempo il D.L. 252/2002 decadde per mancata conversione nei 60 gg.; l'art. 62 della L. 289/02 (Finanziaria del 2003) stabilì che *“Sono abrogati gli articoli 1 e 2 del D.L. n. 253/2002; restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base delle predette disposizioni”*.

Decretazione d'urgenza e sanatoria. Sulla portata del d.l. 253/02 e sul rapporto con la legge 289/2002 si è pronunciata la Corte Costituzionale.

Preliminarmente occorre richiamare, infatti, la pronuncia (ord. n. 443 del 9.12.2005) con la quale, chiamata a scrutinare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 4 del decreto legge 12.11.2002 n. 253 da parte della Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari, la Corte ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione, sollevata con riferimento agli articoli 24 e 53 Costituzione.

Secondo il giudice rimettente, non sarebbe stata provata la possibilità per

il contribuente di conoscere il testo del decreto legge prima dell'utilizzo del credito d'imposta, sicché, sulla base del principio "ad impossibilia nemo tenetur", l'art. 4 del decreto, statuento la sua immediata entrata in vigore, sarebbe stata foriero di ingiuste sanzioni.

Non essendo stata, però, censurata la disposizione dell'art. 62 comma 7 della legge 389/2002, che fa salvi "gli atti e i rapporti giuridici sorti sulla base delle predette disposizioni" (gli artt. 1 e 2 del d.l. 253/2002 abrogati, prima della scadenza del termine di conversione dal predetto art. 62 L. 289/02), la Corte non si è potuta occupare della legittimità costituzionale di quest'ultima norma.

Con la richiamata ordinanza, però, la Corte Costituzionale ha affermato due importanti principi:

- a) secondo la propria costante giurisprudenza, la legge di sanatoria non può essere considerata "idoneo equipollente" della conversione e non può farsi luogo a trasferimento sulle norme di quest'ultima di una questione di legittimità costituzionale di norme contenute in un decreto legge decaduto per mancata conversione in legge;
- b) l'eterogeneità della disposizione di sanatoria rispetto alle norme di riferimento è resa ancor più manifesta dalla circostanza che quest'ultima è intervenuta prima della scadenza del decreto legge e non presuppone l'inutile decorso del termine costituzionale per la conversione in legge, ma l'abrogazione di alcune norme dello stesso.

La "salvezza degli atti e dei provvedimenti adottati" deve fare i conti, quindi, con la specificità in concreto degli atti provvedimenti che siano stati nelle more adottati dagli uffici e non, in astratto, con la salvaguardia generale degli atti normativi.

La Commissione Tributaria Regionale di Bari (sentenze n. 100/8/05 del 19.10.2005 e 141/8/06 del 26.4.06) ha stabilito che il legislatore ha inteso "salvare" "gli atti ed i provvedimenti adottati nel periodo di efficacia del decreto legge e cioè a dire sino al momento della entrata in vigore della l. 289 del 27.12.02; si pensi al caso in cui, in vigenza del d.l., poi non convertito, l'Amministrazione Finanziaria avesse rilevato la mancata corresponsione, a seguito della compensazione operata dal contribuente, e tempestivamente notificato avviso di accertamento e richiesta di pagamento. La previsione che fa salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti si riferisce, pertanto, all'avvenuta corresponsione delle somme e non al contrario".

Nella sentenza 141/06 la CTR ha osservato che, ove si fondasse la disciplina sulla diversa interpretazione dell'art. 62 l. 289/02, resterebbe vulnerata la disposizione dell'art. 3 l. 212/00, comma 2, che fa divieto di emanare norme che impongano adempimenti a carico del contribuente di scadenza inferiore ai sessanta giorni dalla loro emanazione.

Il punto centrale della questione resta, quindi, circoscritto all'ammissibilità che norme abrogate (art. 1 e 2 d.l. 253/02) contengano in sé la forza del precetto ed impongano obblighi comportamentali, la cui violazione od omissione produca effetti sanzionatori.

La risposta è stata fornita con il richiamo alla legge 289/02, la cui portata retroattiva è stata esclusa assegnando portata innovativa ovvero efficacia interruttiva del diritto valevole per il futuro.

La soluzione interpretativa offerta dalla sentenza non appare del tutto appagante, in quanto il punto controverso è costituito dall'efficacia delle disposizioni contenute nella legge 289/02 che, nella misura in cui hanno fatto salvi gli atti ed i provvedimenti adottati nonché gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base delle disposizioni soppresse, dei problemi di retroattività effettivamente li pone.

La sanatoria dei decreti legge non convertiti è disciplinata nell'ultimo comma dell'art. 77 della Costituzione, secondo cui "le Camere possono tuttavia regolare con legge i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti non convertiti".

A livello dogmatico, la dottrina costituzionalistica distingue due tipologie di intervento in sanatoria:

- a) la sanatoria cosiddetta per *crystallizzazione*, derivata dalla formula standard "restano salvi gli atti e di provvedimenti adottati...";
- b) la sanatoria per retroattiva *riproduzione* della disciplina recata dal decreto legge decaduto, sanatoria per riproduzione.

La prima è realizzata attraverso la clausola di rinvio a quanto scaturito medio tempore dall'applicazione del decreto legge. Il contenuto precettivo è, comunque, diverso da quello della norma originaria, relativamente ai confini temporali dell'ambito soggettivo, poiché la sanatoria cristallizza una volta per tutte gli effetti prodotti a suo tempo dai decreti decaduti, ma non può disporre in ordine a rapporti futuri (Corte Cost. 430/97 e 89/2000).

Per converso la legge di riproduzione, pur mantenendo salvi gli effetti giuridici già verificatisi al tempo della sua precaria vigenza, in quanto esercizio sostantivo di potestà legislativa, avendo riprodotto con valore di legge una norma contenuta in una disposizione decaduta, la mantiene nell'ordinamento con tutta la sua capacità qualificatoria, che potrà rivolgersi a fornire fondamento giuridico a quanto potrà accadere.

La legge di riproduzione potrà far sorgere nuovi rapporti giuridici, sempre che non vi sia un impedimento derivante dal radicamento al tempo di vigenza del decreto decaduto.

Quindi, solo la sanatoria per riproduzione produce effetti retroattivi.

Con la legge di cristallizzazione non si introducono nuove norme ma si

consolida, attribuendo un nuovo e legittimo titolo giuridico a quanto si era verificato nella vigenza del decreto decaduto. La legge di cristallizzazione costituisce novazione del titolo giuridico di effetti già verificatisi, sì da assegnare un nuovo e legittimo titolo a situazioni già prodottesi ma divenute sine titolo a seguito della decadenza retroattiva del decreto legge su cui esse si fondavano. La legge di cristallizzazione tende, infatti, a confermare e consolidare i rapporti pregressi ma non costituisce idoneo equipollente di legge di conversione (Corte Costituzionale n. 84/96 e 430/97), sicché il potere attribuito al legislatore dall'ultimo comma dell'art. 77 Costituzione "è ontologicamente diverso, anche per le conseguenze giuridiche, da quello di conversione in legge del decreto legge, in quanto riguarda i rapporti giuridici sorti nel periodo di vigenza del decreto, la cui provvisoria efficacia è venuta meno ex tunc" (Corte Cost. 244/97 e 429/97).

La sanatoria ha un "contenuto precettivo comunque diverso rispetto a quello della norma originaria, quanto meno sotto il profilo della delimitazione temporale del relativo ambito soggettivo ed oggettivo, giacché la sanatoria provvede soltanto – secondo un'espressione corrente in dottrina – a cristallizzare una volta per tutte, gli effetti prodotti a suo tempo dai decreti decaduti, ma non può, in quanto tale disporre in ordine a rapporti futuri" (Corte Costituzione 430/97).

Per converso, la legge di riproduzione costituisce una conversione per il passato delle disposizioni del decreto decaduto e si sostanzia nella ri-emanazione delle disposizioni identiche od analoghe a quelle precedenti. Essa esprime una forma di retroattività propria diretta a correlare determinati effetti giuridici a situazioni ormai esauritesi, mercé la riproduzione delle disposizioni vigenti all'epoca del decreto successivamente decaduto.

In questo quadro sistematico generale, l'affermazione contenuta nella sentenza circa la mancata violazione del principio di irretroattività delle leggi tributarie, va riconcettualizzata dopo aver individuato la natura delle disposizioni di cui alla legge 289/2002. Da un lato, infatti, se essa fosse inquadrabile nell'ambito della legge-sanatoria per cristallizzazione, resterebbe revocato in dubbio l'argomento che la disposizione avrebbe valore per il futuro, mentre se si trattasse di sanatoria per riproduzione il problema della retroattività e della sua efficacia si porrebbe per intero.

Non senza trascurare un terzo ordine di problematica: se possa cioè fondarsi l'avviso di accertamento ora per allora su una disposizione di legge inesistente, a causa della mancata conversione del decreto. Ma questo punto non è stato affrontato perché, da quel che è dato leggere nella parte narrativa, non è oggetto di devoluzione al giudice d'appello.

La compensazione e lo Statuto del contribuente. Un'ultima conside-

razione concerne l'istituto della compensazione disciplinato dall'art. 8 L. 212/00).

In virtù del combinato disposto dei commi 1 e 8 dell'art. 8 dello Statuto del contribuente, infatti, l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione, indistintamente per tutti i tributi a patire dall'anno d'imposta 2002.

La compensazione di cui all'art. 8 Statuto mutua i principi generali del codice civile sull'estinzione per compensazione; è, dunque, applicabile generalmente e senza limiti in ogni situazione in cui i rapporti debitori e creditori delle parti siano riconducibili alle stesse parti.

Nessun ostacolo può derivare dalla mancata emanazione del regolamento previsto dall'ultimo comma dell'art. 8, in quanto la disciplina attuativa, come ammesso in dottrina (A. Fedele, *L'art. 8 dello Statuto del contribuente*, Riv. Dir. Trib. 2001, p. 907; Cordeiro Guerra, *La compensazione*, ne Lo Statuto dei diritti del contribuente, a cura di Marongiu, Torii 2004 p. 29; C. Ricci, *La compensazione tributaria e lo Statuto del contribuente*, Corr. Trib. 2006 p. 2039) è concepibile solo ove possa risultare opportuna per l'ente impositore al fine di integrare la disciplina contabile o per fissare le modalità procedurali per l'esercizio dei diritti riconosciuti ai privati.

“Così, il regolamento ministeriale potrà disciplinare le modalità attuative della relativa norma senza pregiudicare i diritti e le facoltà riconosciute ai privati, che potranno avvalersi della compensazione sin dall'entrata in vigore dell'art. 8” (F. Menti, *La compensazione e la riscossione di imposte, contributi, sanzioni amministrative*, Dir. e Prat. Trib., 2005, p. 895).

È stato ulteriormente ed autorevolmente affermato in dottrina (A. Fedele, op e loc. cit.) che “il regolamento è subordinato sia alle norme poste con la legge da attuare, sia ai principi cui esse si ispirano. Poiché le norme in questione, ed in particolare quella relativa alla compensazione, presuppongono e richiamano i principi civilistici, il regolamento non potrà alterarne contenuto e portata, dovendoli invece utilizzare come norme di principio e criteri direttivi”.

La prospettiva dell'ingresso nella problematica in esame dell'istituto resta, dunque, aperta ed arricchisce il dibattito di un aspetto non considerato e che resta immotivatamente in disparte.

Per il che e in conclusione sarebbe auspicabile che la tematica non si arenasse nel terreno della successione delle leggi nel tempo e, pur in presenza di una disposizione speciale e delle caratteristiche di utilizzo del credito d'imposta, si individuino diversi percorsi ermeneutici non tanto per affermare una soluzione forzatamente di parte quanto per verificare sul piano cognitivo se ed in quale misura il predetto istituto impatti con la fattispecie concreta.

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE - Istituto della rimessione in termini - Istanza del contribuente - Apertura di un procedimento e obbligo di provvedere dell'Ufficio finanziario - Insussistenza - Ragioni.

Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII (Presidente: Lorusso – Relatore: De Santis). Sent. n. 89 del 27 marzo 2008.

Ai sensi dell'art. 2 della Legge n. 241 del 1990 non una istanza qualsiasi determina nel competente ufficio della pubblica amministrazione l'obbligo di provvedere (positivamente o anche negativamente rispetto all'istanza medesima) occorrendo invece che l'apertura del procedimento debba conseguire obbligatoriamente ad una istanza qualificata, ovvero sia riconducibile ad una fattispecie prevista dalla legge. Uno schema procedimentale siffatto non è individuabile nell'art.9 della Legge n. 212 del 2000 con riferimento alla rimessione/sospensione/proroga dei termini, atteso che detta norma rimette i relativi provvedimenti all'esercizio di un autonomo e spontaneo potere dell'Amministrazione finanziaria, la cui iniziativa non è in alcun modo collegata ad una istanza/richiesta (nemmeno menzionata e anzi rimasta esclusa nel procedimento di formazione della norma) del contribuente quale atto di sollecitazione a provvedere.¹

Nota redazionale

¹ Con tale motivazione la sentenza ha ritenuto infondata la tesi, prospettata dal ricorrente, della validità di una domanda di condono che era stata accompagnata non già dal prescritto versamento della prima rata bensì da una istanza intesa ad ottenere la rimessione in termini ai sensi dell'art.9 comma 1 della Legge n. 212 del 2000, giustificata con l'indisponibilità dei beni patrimoniali perché sottoposti a sequestro penale e in esito alla quale tutti gli Uffici finanziari destinatari non avevano in alcun modo risposto né provveduto.

DICHIARAZIONE DEI REDDITI - Rettifica da parte del contribuente dichiarante - Ambito di ammissibilità - Inesistenza parziale o totale dell'obbligo di pagamento dell'imposta - Vi rientra - Modalità e termini della rettifica.

Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII (Presidente: Gentile – Relatore: Mucciarone). Sent. n. 277 del 26 ottobre del 2007.

Sulla base dei principi della buona fede e dell'affidamento nello svolgimento del rapporto tributario, recepiti dalla Legge n. 212 del 2000, deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di rimuovere, attraverso il procedimento di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 (istanza di rimborso), ogni tipo di errore commesso in buona fede al momento della dichiarazione.

Alla stregua dei medesimi richiamati principi, la norma dell'art. 38 citato deve essere interpretata nel senso che l'istanza di rimborso possa essere utilmente avanzata non soltanto nel caso di errore materiale nella dichiarazione ma anche nel caso di inesistenza parziale o totale dell'obbligo di versamento, di talché al contribuente resti possibile di rimediare a tutte le ipotesi di versamento indebito dovuto ad errore, tanto se questo riguardi il versamento quanto se, invece, sia caduto proprio sull'an o sul quantum dell'imposta.

CONTRIBUTI DOTTRINALI

Crisi dell'impresa e imposizione sul reddito: Il trattamento fiscale delle operazioni di risanamento*

PROF. AVV. ANTONIO URICCHIO
Ordinario di Diritto Tributario - Università di Bari

1. Sebbene presentino particolare rilevanza, i profili fiscali della procedura fallimentare sono state oggetto di scarse disposizioni legislative, peraltro non sempre in linea con l'evoluzione normativa. A riprova, può essere richiamata la normativa in tema di imposte sui redditi (T.U. n. 917 del 1986, come modificato dal D. Lgs. 344 del 2003 e ss. disposizioni) la quale trascura quasi interamente le novità contenute nella riforma del diritto fallimentare D. Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 e nel D. Lgs. correttivo 12 settembre 2007, n. 169.¹

La recente riforma delle procedure concorsuali avrebbe, infatti, ben potuto costituire l'occasione per un intervento sistematico nella materia,² contemplando forme di definizione della crisi d'impresa diverse dal fallimento e dalla liquidazione coatta amministrativa quali ad esempio gli accordi di ristrutturazione dei debiti e la transazione fiscale ed operando un raccordo tra criteri di determinazione del reddito e di accertamento del passivo fallimentare.

Invero, nell'ambito della disciplina delle imposte sui redditi, le procedure concorsuali sono prese in considerazione sia con riferimento a talune voci del reddito d'impresa (plusvalenze – art. 86 –, sopravvenienze attive – art. 88 – e perdite sui crediti – art. 101 T.U.I.R.) sia con riferimento al reddito delle procedure di fallimento e liquidazione coatta amministrativa (art. 183 T.U.I.R.).

Per ciò che riguarda la determinazione del reddito della procedura con-

* Relazione, integrata con le note, presentata al Convegno "Dialoghi Ispano-italiani sulla crisi dell'impresa" sul tema "Crisi dell'impresa e imposizione sul reddito" tenuto presso il Complesso monumentale S. Lorenzo maggiore di Napoli, il 19 gennaio 2008.

¹ Tra i numerosi interventi della dottrina, cfr. per tutti, S. FORTUNATO, *Rilievi sulle principali novità della riforma del fallimento*, in *Dir. Fall.*, 2006, p. 1027 e ss. Si veda inoltre E. VIRGINI, *La riforma delle procedure concorsuali*, Napoli, 2006, p. 17.

² Su tale problematica, cfr. V. BUSA, *La fiscalità delle procedure concorsuali alla luce della riforma del diritto fallimentare: spunti e prospettive operative*, in AA.VV., a cura di L. TOSI, *Problematiche fiscali*, Padova, 2005, p. 17.

corsuale, l'art. 183, T.U.i.r. (corrispondente al previgente art. 125 T.U.I.R., poi rinumerato in seguito al D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), stabilisce che nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la dichiarazione di fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione è determinato in base al bilancio redatto dal curatore o dal commissario liquidatore (...). Il reddito di impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura del procedimento concorsuale, quale che sia la durata di questo ed anche se vi è stato esercizio provvisorio, è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento, determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti".

Per effetto della disposizione richiamata si rende, quindi, necessario distinguere i redditi *prefallimentari*, vale a dire quelli che il fallito ha conseguito dall'inizio del periodo d'imposta alla data della sentenza di fallimento dai redditi *fallimentari*, cioè quelli emersi nel corso della gestione concorsuale e determinati, per l'intera durata della procedura, mediante la contrapposizione di masse patrimoniali attive e passive, nei loro valori fiscalmente rilevanti.³ Mentre i primi sono tassati con le regole ordinarie, i secondi corrispondono al risultato stesso della liquidazione concorsuale, inteso quale differenza tra il residuo attivo ed il patrimonio netto dell'impresa o società fiscalmente riconosciuto all'inizio della procedura.

Sotto il profilo temporale, la norma richiamata spezza il periodo d'imposta,⁴ esprimendo i criteri di imputazione al periodo d'imposta del reddito d'impresa conseguito nel procedimento concorsuale.⁵ Ai fini delle imposte sul reddito, l'arco di tempo intercorrente tra l'inizio del periodo di imposta e la data della dichiarazione di fallimento assume rilevanza ai fini della determinazione dei redditi prefallimentari e del conseguente carico tributario even-

³ A differenza di altri ordinamenti in cui la procedura fallimentare non assume rilevanza ai fini dell'imposizione o sono stabilite forme di prelievo di carattere forfetario, il nostro ordinamento tributario determina anche il reddito della procedura prevedendo che esso vada computato attraverso la differenza tra il residuo attivo della procedura e il patrimonio netto all'inizio della stessa, attribuendo peraltro rilevanza ad alcune vicende (quali per es. l'esistenza di perdite pregresse o la distribuzione dei corrispettivi delle cessioni dei beni personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento).

⁴ In questo senso, cfr. M. TRIMELONI, *Le procedure concorsuali*, in F. TESAURO, *Imposta sul reddito delle persone giuridiche e imposta locale sui redditi*, Torino, 1996, p. 633.

⁵ M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, pp. 50-51. Si vedano, inoltre, E. STASI, *Profili fiscali del fallimento*, in L. PANZANI e D. COLOMBINI, *Il fallimento. Profili applicativi*, Torino, 1999, 506 ss.; S. ZENATI - L. MANDRIOLI, *I tributi nel fallimento*, Milano, 2000, 153 ss.; C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano, 2007, 92 ss.

tualmente dovuto dal fallito ma da determinarsi a cura del curatore fallimentare; il periodo intercorrente tra la data di dichiarazione del fallimento e quella data di chiusura della procedura stessa costituisce un unico periodo d'imposta (c.d. maxi-periodo) qualunque sia la durata del procedimento ed anche in caso di esercizio provvisorio dell'impresa.

Secondo l'art. 10, d.p.r. n. 600, come modificato dal D.P.R. n. 322 del 1998, il curatore fallimentare è tenuto alla predisposizione e all'invio per via telematica, entro 4 mesi dall'accettazione della carica, della dichiarazione dei redditi dell'arco di tempo compreso tra l'inizio del periodo e la data della dichiarazione di fallimento. Analoga dichiarazione dovrà essere presentata entro quattro mesi dalla chiusura della procedura per il maxi periodo fallimentare con riguardo ai redditi emergenti dalla stessa determinati dal confronto tra residuo attivo ed il patrimonio netto dell'impresa o società fiscalmente riconosciuto all'inizio.

È utile comunque ricordare che il patrimonio netto all'inizio della procedura è dato da tutte le attività e passività dell'impresa, ancorché non indicate in contabilità;⁶ ciò al fine di consentire che la determinazione del patrimonio netto tenga conto della sua reale consistenza e si renda quindi omogenea al residuo attivo, il quale rispecchia il risultato finale della liquidazione di tutti i beni e rapporti dell'impresa, contabili ed extracontabili.⁷

Il patrimonio netto all'inizio del fallimento si considera nullo ex art. 18,

⁶ Secondo la circolare dell'Agenzia delle entrate. n. 26/E/2002, ai fini della determinazione del patrimonio netto non rileva il valore di stima eventualmente definito nell'ambito della procedura concorsuale, ma il costo fiscalmente riconosciuto; nel caso in cui le scritture contabili siano indisponibili o inattendibili, rilevano le attività e passività accertate dal curatore; devono essere escluse le attività e passività non riferibili all'impresa, ma appartenenti al patrimonio personale dell'imprenditore o dei soci di una società a base personale falliti.

⁷ Secondo la prassi amministrativa, il residuo attivo coincide con il valore di quanto restituito all'ex fallito (Circ. 4 ottobre 2004, n. 42/E), per cui sembra doversi comprendere in tale valore anche l'importo di eventuali crediti d'imposta attribuiti a seguito della chiusura della procedura. Per residuo attivo devono, quindi, intendersi le disponibilità che residuano in seguito alla soddisfazione di tutti i creditori ammessi al concorso, nonché al pagamento del compenso del curatore e delle spese di procedura, in ultima analisi il valore di quanto restituito al soggetto ex fallito. Ai fini fiscali, dunque, una volta tornato *in bonis* l'ex fallito dovrà riassumere nel proprio patrimonio i beni del residuo attivo al costo fiscalmente rilevante assoggettandoli al regime proprio dei beni relativi all'impresa, poiché detti beni non sono mai usciti dal suo patrimonio. Al momento della restituzione dei beni da parte del curatore, quindi, non si verificherà alcuna tassazione. In occasione della successiva eventuale alienazione dei beni compresi nel residuo attivo troverà applicazione l'ordinario meccanismo di tassazione delle plusvalenze patrimoniali disciplinato dall'art. 86 del T.U.I.R. (nell'ipotesi in cui il bene ceduto rientri tra quelli "relativi all'impresa", laddove, in caso contrario, il corrispettivo della cessione costituirà un ricavo, imponibile ai sensi dell'art. 85 del T.U.I.R.).

comma 2, D.P.R. 42/1988, se l'ammontare delle passività è pari o superiore a quello delle attività (c.d. deficit patrimoniale) perché la differenza fra il saldo attivo dell'esecuzione e il patrimonio iniziale (che corrisponde al reddito tassabile), non deve essere computata in modo algebrico.⁸

In forza dell'art. 183 T.U.I.R. per le imprese individuali e per le società di persone l'imponibile deve essere diminuito dei corrispettivi delle cessioni dei beni personali dell'imprenditore o dei soci compresi nel fallimento o nella liquidazione ed aumentato dei debiti personali⁹ di tali soggetti pagati nell'ambito della procedura.

⁸ Il legislatore è intervenuto sul concetto di patrimonio netto fiscale all'inizio della procedura fallimentare con l'art. 18, comma 2, del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42 definendolo come l'ecedenza delle attività sulle passività risultanti dal bilancio redatto e allegato dal curatore alla dichiarazione dei redditi iniziale, secondo i valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi.

⁹ Per definire i debiti personali occorre far riferimento ad un legame di effettiva ineranza del debito all'esercizio dell'attività commerciale.

La circolare n. 26/E del 22 marzo 2002 riconosce l'utilizzabilità delle perdite pregresse in diminuzione del risultato della procedura concorsuale e ribadisce che, poiché il fallimento rappresenta un unico periodo d'imposta, qualunque sia la sua durata, e anche se vi è stato esercizio provvisorio dell'impresa (ed infatti vi è un'unica dichiarazione finale), la perdita del periodo d'imposta immediatamente precedente la procedura concorsuale sarà utilizzabile in diminuzione del risultato della procedura stessa e dei successivi quattro periodi d'imposta.

Il chiarimento ministeriale ha per oggetto la questione relativa alla deducibilità delle perdite pregresse sia dal reddito del periodo concorsuale sia dai redditi generati da un'eventuale attività d'impresa esercitata successivamente alla chiusura della procedura fallimentare dal soggetto rientrato *in bonis*.

Quanto al primo aspetto, il ragionamento si basa sulla lettura combinata degli artt. 8, comma 1, e 183 del T.U.I.R.

Il primo precisa che le perdite di un periodo d'imposta possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto; il secondo dispone che il periodo fallimentare sia da considerarsi a tutti gli effetti un unitario periodo d'imposta, anche se composto da più esercizi.

Quanto al secondo aspetto, la circolare specifica inoltre che, una volta che la società sia tornata *in bonis*, non vi è soluzione di continuità fra la fase di liquidazione e la successiva fase di liquidazione ordinaria o attività d'impresa ordinaria e perciò le perdite maturate nei periodi precedenti alla sentenza di dichiarazione di fallimento potranno essere utilizzate in diminuzione dei redditi prodotti nelle fasi successive.

Nel caso la società, già assoggettata a fallimento, riprenda l'attività, una volta rientrata *in bonis*, alla stessa sarà consentito l'utilizzo delle perdite pregresse in diminuzione degli eventuali redditi della nuova impresa nel limite di cui all'art. 84, comma 1 del T.U.I.R. e quindi la compensazione dovrà avvenire non oltre il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale si sono realizzate le perdite, ma nel caso del fallimento, questo limite temporale va determinato considerando che la procedura concorsuale rappresenta un unico periodo d'imposta.

Quindi la perdita potrà essere utilizzata in diminuzione del risultato della procedura stessa e dei successivi quattro periodi d'imposta, per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuno di essi, cioè non oltre il *deficit* patrimoniale iniziale.

La sussistenza di un saldo di segno positivo con il quale si chiude la procedura è il presupposto per l'applicazione del tributo ma quando il fallimento si chiude in perdita, questa non può trasformarsi in reddito a seguito del computo in aumento dei debiti personali pagati con i mezzi della procedura.

Una conclusione di tal genere determinerebbe, tuttavia, disparità di trattamento fra il contribuente che, pur avendo conseguito un residuo attivo, si vede tassare anche sull'importo dei debiti personali, e l'altro contribuente che, senza il pagamento dei debiti personali avrebbe del pari concluso in attivo l'esecuzione e che, viceversa, non sconterebbe il prelievo in quanto il saldo dell'esecuzione è negativo.

Una volta determinato il risultato economico concorsuale il curatore deve procedere in maniera diversa a seconda della natura del soggetto dichiarato fallito.¹⁰

Nel caso di procedure fallimentari nei confronti di persone fisiche imprenditori, di società di persone e di società di capitali sottoposte al regime della trasparenza fiscale, il risultato economico, sia esso utile o perdita è imputato, con riguardo al periodo di imposta in cui si chiude la procedura fallimentare, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili all'imprenditore persona fisica, ai soci della società di persone e ai soci delle società di capitali in regime di trasparenza fiscale (art. 183, 5, 8, 115, 116 del T.U.I.R.).

Il percettore del reddito deve dichiararlo nella propria dichiarazione dei redditi, potendo optare, ricorrendo i presupposti di cui all'art. 17 del T.U.I.R., per la tassazione separata.

Pertanto, il curatore sarà tenuto a comunicare al soggetto passivo d'imposta il reddito (o la perdita) fornendo ciascuna delle dichiarazioni dei redditi presentate, senza liquidare né versare l'imposta; sarà poi l'imprenditore (o i soci) a provvedere ad inserire il reddito d'impresa nella propria dichiarazione, al fine di liquidare l'imposta a proprio carico.

Nel caso di procedure fallimentari nei confronti delle società di capitali, ad eccezione di quelle sottoposte al regime della trasparenza fiscale, il curatore deve liquidare le imposte dovute applicando l'aliquota IRES sul reddito della procedura determinato secondo i criteri precedentemente richiamati.¹¹

¹⁰ Ai sensi dell'art. 37, comma 10, lettera e), n. 2 (che ha modificato l'art. 5, comma 1, lett. c) del D.P.R. 7.12.2001, n. 435, con operatività dal 1° maggio 2007), il curatore deve presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo fallimentare entro i sette mesi (non più dieci) dopo la chiusura del fallimento.

¹¹ Dal tenore letterale dell'art. 183 del T.U.I.R. si evince che il legislatore, con le recenti modifiche apportate dal D. Lgs. n. 344 del 12.12.2003, ha riportato fedelmente il contenuto del "vecchio art. 125" senza considerare la possibilità, per altro introdotta nella stessa sede, riconosciuta

2. Orientando l'esame nei confronti dei componenti del reddito d'impresa influenzate dalle procedure concorsuali, va evidenziato che esse vengono in rilievo soprattutto nell'ambito di quelle di tipo concordatario.

L'ordinamento tributario dedica, infatti, alcune disposizioni alle vicende del concordato preventivo e fallimentare che possono assumere rilevanza ai fini di talune componenti reddituali. La norma dell'art. 88 (già art. 55), comma 4, del T.U.I.R. stabilisce l'intassabilità, a titolo di sopravvenienza attiva, della riduzione dei debiti dell'impresa avvenuta in sede di concordato fallimentare o preventivo.¹²

Nella relazione ministeriale all'art. 88, comma 4, è stabilito che ogni qual volta dopo la chiusura del fallimento o dopo il concordato non vi sia più esercizio di impresa, la riduzione dei debiti in sede di concordato fallimentare o di concordato preventivo con cessione dei beni non rientra tra le sopravvenienze attive. La configurabilità di sopravvenienze attive, infatti, presuppone la continuazione dell'impresa e la determinazione del reddito in base al bilancio, che nelle ipotesi in esame non si verificano. È noto, infatti, che il concordato fallimentare interviene a procedura concorsuale in corso e rappresenta una forma di chiusura del fallimento; conseguentemente, la determinazione e la dichiarazione del risultato del periodo concorsuale deve pur sempre avvenire nel rispetto della normativa prevista dall'art. 183 T.U.I.R.. Venendo cedute al terzo tutte le attività dell'impresa fallita, nessun residuo attivo può derivarne a favore del fallito e, quindi, nessun risultato reddituale positivo per la procedura fallimentare potrà ipotizzarsi.

Per il concordato preventivo, la permanenza dell'attività d'impresa in capo al debitore consente di affidare sia la determinazione del relativo reddito sia la disciplina dei conseguenti obblighi strumentali alle comuni regole, fatti salvi gli artt. 88, comma 4, e 86, comma 5, del T.U.I.R..¹³ Si rende, pertanto, applicabile il regime ordinario di determinazione e dichiarazione del reddito su base annuale, anche perché la procedura non priva il debitore dell'amministrazione dei suoi beni e non comporta liquidazione o estinzione dell'impresa.

ai soci delle società di capitali di optare per il regime della trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 115 (per i soci società di capitali) e art. 116 (per i soci persone fisiche).

Il Legislatore nel nuovo art. 183 del T.U.I.R., in virtù della previsione dell'istituto della trasparenza fiscale, avrebbe dovuto comprendere tra i soggetti nei cui confronti rileva il reddito di impresa relativo al periodo pre-fallimentare anche i soci delle società di capitali.

¹² La disposizione è stata inserita dal legislatore per evitare che l'eventuale tassazione delle sopravvenienze attive scaturenti dalla riduzione dei debiti potesse di fatto scoraggiare le ipotesi di concordato fallimentare o preventivo e favorire la dichiarazione di fallimento.

¹³ S. A. ZENATI, *Questioni problematiche nelle procedure concorsuali di tipo concordatario*, in *Corr. trib.*, 2002, fasc. 46, pag. 4185.

Ai fini delle imposte sui redditi, trova comunque applica l'art. 88, comma 4, T.U.I.R., per effetto del quale il c.d. *bonus da concordato*, cioè la riduzione del passivo chirografario che si attua per legge nei concordati, non determina sopravvenienza attiva tassabile.

Inoltre, ai sensi degli artt. 86 e 101 del T.U.I.R. la cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento coerentemente con il principio di neutralità fiscale.

Al concordato preventivo, quindi, si applicano le regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa salvo alcune particolari deroghe, dettate sia dall'intento di incentivare fiscalmente l'accesso a tale procedura, sia per tener conto del particolare stato di crisi in cui si trova l'imprenditore che chiede l'ammissione a tale procedura.

Dubbi emergono con riguardo all'applicabilità delle disposizioni del Tuir richiamate agli accordi di ristrutturazione dei debiti, *ex art. 182 bis* della legge fallimentare anche in assenza di specifiche disposizioni di raccordo tra i due ordine di norme. Invero, la relazione illustrativa al D.L. n. 35/2005 non precisa se tali accordi costituiscano un autonomo istituto ovvero possano essere ricondotte tra le diverse forme di concordato preventivo; essa, infatti, reca l'affermazione secondo cui "*il concordato diviene lo strumento attraverso il quale la crisi dell'impresa può essere risolta anche attraverso accordi stragiudiziali che abbiano ad oggetto la ristrutturazione dell'impresa*". Il vivace dibattito sulla natura dell'istituto non favorisce la soluzione della questione; la dottrina appare, infatti, divisa tra coloro che inquadrano gli accordi di ristrutturazione dei debiti nell'ambito del concordato preventivo, e coloro che li considerano quale contratti autonomi, plurilaterale con comunione di scopo.

Tra i due orientamenti il primo appare più convincente sia per la collocazione della norma nel titolo III, Capo V intitolato "*omologazione del Concordato preventivo*", sia per le finalità che ispirano l'accordo.¹⁴

A conforto, si può invocare l'interpretazione offerta dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 26/E/2002, secondo la quale l'espressione "concordato" adoperata dal testo normativo in materia di imposte sul reddito potesse essere anche estesa alle vicende di ristrutturazione dei debiti, previste dalla legislazione fallimentare più recente.

¹⁴ Con la riforma, il legislatore, allineandosi agli altri Paesi europei, ha introdotto una disciplina delle procedure concorsuali in cui si valorizzano gli accordi negoziali come strumento di contemperamento tra gli interessi dei creditori e le esigenze di conservazione dell'impresa, evitando il più possibile il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale (tanto che l'iniziativa non è più affidata all'Ufficio, ma solo al debitore mediante il piano di cui all'art. 160 l.f. o all'art. 182-bis).

Analoghe conclusioni possono essere raggiunte per i piani attestati di risanamento con riguardo ai quali la nuova legge fallimentare, alla lettera d) del terzo comma dell'art. 67, prevede che non siano soggetti ad azione revocatoria; la norma, invero, sottrae all'esercizio di tale azione gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse su beni del debitore purché attuati in esecuzione di un piano che appaia idoneo a consentire il risanamento dell'esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria e la cui ragionevolezza sia attestata da un professionista iscritto nel registro dei revisori contabili e che abbia i requisiti previsti dall'art. 28, lettere a) e b) ai sensi dell'art. 2501-bis, quarto comma, del codice civile.

Deve, infatti, ritenersi che anche i piani attestati di risanamento rappresentino una forma di ristrutturazione dei debiti e dell'impresa, condividendo con il concordato preventivo la funzione. Non può tuttavia tacersi che, a differenza del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti, non è richiesta alcuna approvazione del piano da parte dei creditori.¹⁵

Particolare interesse presenta, infine, l'istituto della transazione fiscale previsto dall'art. 182, ter, legge fallimentare (cfr. d.lgs. n. 5 del 9 gennaio 2006, in attuazione della legge delega n. 80/2005, e d. lgs. n. 169 del 12 settembre 2007) con il quale è stata abrogata e sostituita la disciplina della transazione sui ruoli di cui all'art. 3, comma 3, D.L. n. 138/2002. La disciplina del 2002 era stata peraltro istituita per evitare il rischio di fallimento di alcune importanti società calcistiche le quali risultavano debentrici di ingenti somme verso l'Erario per omesso versamento di ritenute operate nei confronti dei propri dipendenti. In particolare l'art. 3 citato, stabiliva che l'Agenzia delle Entrate dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, poteva procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito fosse di esclusiva spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore proficuità rispetto all'attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva fosse emersa l'insolvenza del debitore o l'assoggettamento a procedure concorsuali.

Nonostante l'espressione adoperata, la transazione dei ruoli¹⁶ poteva esse-

¹⁵ Cfr. M. FERRO, *Il piano attestato di risanamento, in Il Fallimento*, 2005, 1360 e ss.

¹⁶ Di contrario avviso, l'Amministrazione finanziaria (circolare 4 marzo 2005 n. 8) secondo cui "relativamente alla configurazione giuridica dell'istituto si ritiene che il termine transazione utilizzato dal legislatore debba essere riferito al contratto tipico previsto dall'art. 1965 primo comma del c.c. che definisce la transazione come il contratto con il quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite che è già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro". Anche il Consiglio di Stato (parere 526 del 2004) ha affermato che "la norma lascia emergere con chiarezza le linee portanti del nuovo istituto che consente – al verificarsi delle condizioni date – di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile, ma in deroga al tradizionale principio di indisponibilità del-

re considerata una figura contrattuale atipica a contenuto remissorio:¹⁷ il debitore, infatti, se fosse stato insolvente e non avesse potuto disporre di un patrimonio capiente, avrebbe potuto ricorrere all'istituto in esame, pagando immediatamente una somma minore di quella dovuta. L'istituto in esame consentiva di ridurre il quantum della pretesa fiscale dopo l'acclarata insolvenza del debitore in modo da evitare una perdita maggiore di quella che si sarebbe verificata proseguendo la procedura esecutiva senza incidere in nessun modo sulla materia imponibile. In sostanza veniva riconosciuta al contribuente la possibilità di pagare meno della somma richiesta anche se non coincidente con quella dovuta in ragione della propria capacità contributiva. Appare di tutta evidenza la differenza della transazione sui ruoli rispetto ad altri istituti "consensuali" qual è, ad esempio, l'accertamento con adesione.¹⁸

La nuova disciplina della transazione di cui all'art. 182-ter del R.D. 267/42, come modificato dal d.lgs. n. 5/06, è entrata in vigore solo a partire dal 16 luglio 2006.¹⁹ Invero, analizzando la pur complessa formulazione adottata, la transazione fiscale può essere considerata come una forma di estinzione non soddisfattiva del credito tributario.²⁰ Il nuovo istituto si differenzia note-

l'obbligazione tributaria, rende possibile per l'Amministrazione finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile con lo sviluppo delle procedure esecutive".

¹⁷ BRIGHENTI, *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa (appunti a margine dell'art. 3, comma 3, della legge n. 178/2002)*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1301.

¹⁸ MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria* (a cura dello stesso Autore), Padova 1999, 10 secondo cui l'istituto deve essere inquadrato nel contesto della funzione di accertamento consistente "nella ricognizione della fattispecie impositiva, nella determinazione del relativo imponibile con la soluzione delle connesse questioni di fatto e di diritto", esercitata dall'amministrazione in concorso con il contribuente in tal senso anche MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni*, in *Autorità e consenso*, a cura di LA ROSA, Milano, 2007, 321, secondo cui l'accertamento con adesione "è una fattispecie complessa finalizzata alla corretta determinazione della capacità contributiva espressa dal presupposto e caratterizzata dalla ricorrenza del modulo pubblicistico consensuale"; si vedano inoltre VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001 e BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir., Agg.*, II, Milano, 1998, 28, per il quale l'istituto in esame costituisce una misura premiale avente caratteristiche simile a quella del condono, giustificata dall'esigenza di una pronta e sicura percezione del prelievo fiscale.

¹⁹ GOLINO, *La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, *Il Fisco*, n. 46/2007, 6703 il quale osserva che si è verificato "un vuoto temporale nel quale non erano in vigore né l'una né l'altra. Si tratta non già di una svista del legislatore, come prospettato da taluno, ma di una misura ben meditata e voluta, come emerge chiaramente dalla relazione illustrativa allo schema di decreto delegato che ha motivato l'abrogazione immediata al fine di evitare che nel periodo di vacatio possa verificarsi un'accentuazione del ricorso all'istituto da parte dei contribuenti con evidenti riflessi negativi".

²⁰ MARINI, *Art. 182 ter la transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare*, a cura di Nigro e Sandulli, vol. II, Torino, 2006, 1113, secondo cui la questione circa il carattere remis-

volmente da quello che esso va a sostituire ossia la transazione esattoriale.

Dal punto di vista soggettivo possono accedere ai benefici del nuovo istituto coloro ai quali si applicano le norme sul concordato preventivo e, quindi, in base all'art. 1 della legge fallimentare, gli imprenditori che esercitano un'attività commerciale, esclusi gli enti pubblici e i piccoli imprenditori.²¹

Rispetto alla disciplina precedente cambia anche il presupposto oggettivo che non si identifica con l'insolvenza o l'esistenza di una procedura concorsuale aperta, è rappresentato da una "situazione di crisi" che non coincide necessariamente con l'insolvenza, ben potendo verificarsi il caso in cui un imprenditore si trovi in una situazione di crisi, ma non sia ancora insolvente.²² Un'altra innovazione è rappresentata dal fatto che la proposta del debitore può riguardare anche tributi non iscritti a ruolo e prescinde dall'esistenza tanto di una procedura esecutiva quanto di una controversia anche solo potenziale. Dubbi sono emersi con riguardo ai tributi che possono costituire oggetto di transazione. Alla luce della lettera dell'art. 182-ter, con il piano di cui all'art. 160 il debitore può proporre il pagamento, anche parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea. Oggetto di transazione fiscale possono essere – al pari dei debiti verso gli

sorio della transazione esattoriale è stata risolta definitivamente con la disciplina della transazione fiscale per effetto "della riconduzione – imposta dalla delega – della disciplina della transazione fiscale al concordato preventivo il cui contenuto affidato alla fantasia dei soggetti interessati, può assumere i connotati di un vero e proprio accordo remissorio".

²¹ Al contrario, la transazione esattoriale era aperta a qualsiasi contribuente soggetto a procedure concorsuali o semplicemente insolvente, a prescindere da qualsiasi valutazione in merito all'attività svolta e alla sussistenza dello status di imprenditore commerciale in merito ai requisiti soggettivi della transazione esattoriale cfr. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase della riscossione del tributo*, in Riv. dir. trib., 2005, 484; LA ROCCA, *La transazione fiscale dei tributi iscritti a ruolo*, in Fisco, 2005, 14-496; MANDRIOLI, *Il piano di ristrutturazione nel concordato preventivo tra profili giudiziari ed aspetti aziendalistici*, in Fallimento, 2003, 1033; per la nuova disciplina cfr. MARINI, *Art. 182 ter la transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare*, a cura di Nigro e Sandulli, vol. II, Torino, 2006, 1113, secondo cui "risulta definitivamente superata la tesi incline ad estendere la procedura transattiva ai contribuenti (diversi dall'imprenditore commerciale non piccolo) sottratti al fallimento e alle altre procedure concorsuali, e fondata su una nozione più ampia dell'insolvenza, non a impiegata dall'abrogata disposizione fiscale come condizione alternativa all'assoggettamento a procedure concorsuali; DEL FEDERICO, *Profili processuali della transazione fiscale*, in Corr. Trib. n. 45/2007, 3657.

²² SANDULLI, *Art. 160 condizioni per l'ammissione alla procedura*, in *La riforma della legge fallimentare*, a cura di Nigro e Sandulli, vol. II, Torino, 2006, 981 secondo cui "avendo il legislatore introdotto una nuova formula, "stato di crisi", è da ritenere che necessariamente abbia voluto indicare un qualcosa di diverso dallo stato di insolvenza... omissis... insomma riteniamo di condividere quella posizione secondo cui lo stato di crisi vada inteso come espressione omnicomprensiva di ogni fenomeno di malessere economico finanziario dell'imprenditore.

altri creditori – soltanto quei debiti tributari il cui ammontare è certo e determinato, o perché risultante dalla dichiarazione del contribuente o perché risultante da un avviso di accertamento non impugnato, ossia definitivo. La proposta transattiva riguarda tutti i crediti tributari, sia quelli ancora non iscritti a ruolo, che già iscritti²³ mentre quelli esclusi devono trovare soddisfazione integrale, senza possibilità di decurtazione.

Penetrando il significato delle espressioni adoperate, va evidenziato come il legislatore delimiti la sfera applicativa della norma, individuando i tributi transigibili, in termini positivi, per essere amministrati dalle Agenzie fiscali e, in termini negativi, in quanto non costituenti risorse proprie dell'UE.

Restano pertanto esclusi i *tributi locali non amministrati dalle Agenzie fiscali* (quali Ici, Tarsu, Tosap, imposta sulle pubblicità e pubbliche affissioni, ecc.), e i *tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea*.²⁴

Per quanto riguarda l'Irap, si ritiene che, ancorché il gettito del tributo compete agli enti territoriali regionali, sia comunque transigibile in quanto si tratta di un regionale improprio spettando all'Amministrazione finanziaria centrale il potere di accertare e riscuotere l'imposta. Per quanto concerne gli oneri accessori (sanzioni e interessi) è consentita la ristrutturazione solo di quelli relativi ai debiti tributari chirografari (così come precisato dall'avverbio *limitatamente* di cui al comma primo dell'art. 182-ter). Per effetto della recente Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 40/E/2008, possono essere oggetto di transazione non solo gli accessori in senso proprio (interessi relativi al tributo e indennità di mora), ma anche le sanzioni amministrative per violazioni tributarie, come già affermato nel 2005 dalla Circolare n. 8/E.

Contrasti sono emersi con riguardo all'Iva: secondo l'Amministrazione finanziaria, l'Iva sarebbe esclusa dal novero dei tributi che possono formare oggetto di transazione fiscale proprio perché "risorsa propria dell'UE". A conforto viene richiamato l'ottavo considerando della Direttiva CEE del 28 novembre 2006 n. 112 (direttiva CEE del Consiglio relativa al sistema comune

²³ L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1078.

²⁴ L'art. 2 della decisione 29 settembre 2000 individua le *risorse proprie* dell'Unione Europea in: dazi doganali di frontiera su beni provenienti da paesi estranei all'Unione Europea; prelievi agricoli, prelievi istituiti dal trattato CECA ed altri diritti sugli scambi; tributi istituiti nell'ambito della politica comunitaria in applicazione delle disposizioni dei Trattati ed una parte percentuale dell'IVA stabilita per tutti gli Stati membri in modo uniforme (attualmente pari all'1% delle entrate Iva nette di ciascuno Stato); una quota di PIL degli Stati membri (attualmente l'aliquota uniforme si attesta all'1,2%). Dubbi sono emersi con riguardo all'IVA: Seppure introdotta in base a direttive comunitarie, si ritiene che non costituisca una risorsa propria in senso stretto potendo essere oggetto di transazione.

d'imposta sul valore aggiunto) secondo cui "il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'Iva, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile uniforme e secondo regole comunitarie".²⁵

Tale interpretazione non può essere condivisa, non potendo considerare "la quota Iva, così come la cd. quarta risorsa della quota di Prodotto Nazionale Lordo, risorsa propria, potendo essere più correttamente qualificata come mero trasferimento finanziario.²⁶ A ciò va aggiunto che la quota iva è determinata in base all'imponibile Iva a nulla rilevando l'importo effettivamente accertato ovvero quello riscosso. Ciò comporta che il pagamento in percentuale del debito Iva in sede di transazione fiscale non comporta una riduzione dell'ammontare dell'imponibile nazionale sul quale calcolare l'ammontare della risorse spettanti all'UE e, pertanto, non si traduce in un atto dispositivo di risorse proprie dell'UE.

Sotto un diverso profilo, occorre verificare se tra i tributi amministrati dalle Agenzie fiscali (Entrate, Dogane, Demanio e Territorio) possano essere compresi anche i canoni demaniali. La questione va affrontata, approfondendo la natura tributaria o patrimoniale del canone demaniale. In proposito, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione²⁷ hanno ritenuto che le somme percepite da enti pubblici per l'occupazione o l'utilizzazione di aree di pertinenza pubblica assumono natura tributaria soltanto quando l'esborso trova giustificazione in un rapporto pubblicistico impositivo, rispetto al quale l'uso del be-

²⁵ Cfr. Circ. n. 40/E del 18 aprile 2008 nella quale l'Agenzia delle entrate, basandosi sul passo della Direttiva CEE del 28 novembre 2006 n. 112 e riportato nel testo, afferma che "in attesa che si consolidi l'orientamento della giurisprudenza, si invitano gli uffici ad escludere l'Iva dalle transazioni fiscali, fino a nuove disposizioni della scrivente.

Tuttavia nel certificare il debito tributario complessivo ...omissis... gli Uffici indicheranno anche il debito tributario relativo all'Iva il quale, non formando oggetto di transazione fiscale, non potrà essere falcidiato ma dovrà essere interamente assolto dal contribuente".

Inoltre, si legge ancora, che "l'esclusione dell'Iva dalla transazione fiscale riguarda solo il tributo. Gli accessori relativi all'Iva, vale a dire gli interessi e le sanzioni possono formare oggetto di transazione fiscale".

²⁶ DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, Riv. Dir. Trib., 224, I, 2008; TOSI, *La transazione fiscale*, Rass. Trib. 2006, 1071.

²⁷ Cass. 15 maggio 2006 n.11089 la quale, nel valutare la natura dei canoni di posteggio, afferma che "il "canone di posteggio" (di cui alla L. 28 marzo 1991, n. 112, all'abrogato art. 3, comma 12, norme in materia di commercio su aree pubbliche) rientra fra i numerosi tipi di erogazione che l'ente pubblico percepisce da privati i quali occupino od utilizzino aree di pertinenza pubblica. Stabilire quali fra questi versamenti poggino su presupposti di natura tributaria e quali su presupposti di natura privatistica, non è certo agevole. E lo stesso quadro legislativo di riferimento appare piuttosto mutevole.

ne pubblico costituisce il mero presupposto giustificativo dell'imposizione. Nel caso di entrate patrimoniali, resta comunque la possibilità offerta all'imprenditore in crisi di avvalersi dello strumento della ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis.²⁸

Così è stata in passato pacificamente riconosciuto natura tributaria alla tassa di occupazione del suolo pubblico. Mentre orientamento diverso è stato assunto in relazione al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, istituito dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 63 come modificato dalla L. 23 dicembre 1998, n. 448, art. 31 (e che ha sostituito la tassa di occupazione suolo pubblico ricalandone la disciplina). Le Sezioni Unite di questa Corte, hanno cioè affermato che il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, istituito dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 63 come modificato dalla L. 23 dicembre 1998, n. 448, art. 31 rappresenta il corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), e le controversie attinenti alla debenza del canone in esame esulano dalla giurisdizione delle commissioni tributarie (Cass. Sez. un. ord. n. 12167 del 19 agosto 2003). L'ottica è per altro ora ulteriormente mutata con la legge 248/2005 che ha specificamente stabilito che "appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 63 e successive modificazioni, (nonché del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani).

In effetti, è sovente difficile stabilire quando un esborso costituisce corrispettivo (ancorché ridotto per ragioni politiche) per servizi ricevuti o per l'utilizzo di un bene pubblico, e dunque la giustificazione dell'esborso stesso assume carattere privatistico (con conseguente devoluzione della giurisdizione al giudice ordinario) e quando invece l'esborso trova giustificazione in un rapporto pubblicistico impositivo (ricadente nella giurisdizione tributaria) e l'utilizzo del bene pubblico, o il presumibile vantaggio che il privato riceve dal servizio (o potrà ricevere dal servizio quando verrà istituito) costituiscono solo il presupposto giustificativo dell'imposizione. Nel caso di specie, per altro la sentenza impugnata contiene una convincente motivazione anche in relazione ad elementi specifici in fatto.

Il giudice accerta che secondo il regolamento comunale: "la tassa di posteggio costituisce corrispettivo dei servizi offerti dal Comune per l'organizzazione la pulizia ed il controllo del sito". E che nel caso di specie veniva utilizzato un mercato in senso proprio cioè un'area precipuamente dedicata a tale scopo.

Si viene così a realizzare una situazione analoga a quella relativa ai canoni demaniali; in ordine ai quali è stato costantemente affermato che: i canoni e, in genere, i proventi derivanti dalla utilizzazione dei beni del demanio pubblico e del patrimonio dello Stato non hanno carattere tributario, trattandosi di entrate correlate alla concessione del godimento di tali beni; ne deriva che le relative controversie sono sottratte alla giurisdizione del giudice tributario, e sono invece devolute alla giurisdizione del giudice ordinario, a meno che implicino la verifica dei poteri autoritativi della p.a. sul rapporto concessorio sottostante (Cass. Sez. Un. 14 gennaio 2005, n. 604; ord. 3 marzo 2003, n. 3144)".

²⁸ S. GOLINO, *La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, cit. p. 6701 e ss.; L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, pp. 215 e ss.; A. FELICIONI, *La transazione fiscale in soccorso degli accordi di ristrutturazione*, in *ItaliaOggi*, 12 settembre 2007; G. NEGRI, *Concordato, con il Fisco si tratta*, in *ItaliaOggi*, 23 giugno 2007, p. 19; S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Fisco*, 2006, 20, p. 3015 e ss.

Procedendo nell'analisi, occorre sottolineare che anteriormente alla riforma introdotta dal d.lgs. 12 settembre 2007 n. 169, la legge fallimentare non prevedeva espressamente, nel concordato preventivo, la possibilità di una riduzione dei crediti privilegiati, come, invece avveniva per il concordato fallimentare ai sensi dell'art. 127, comma 2, L.F.²⁹ Si dubitava, quindi, se la riduzione dei crediti privilegiati, di natura tributaria o meno, fosse ammissibile anche in sede di concordato preventivo, in analogia a quanto previsto per il concordato fallimentare.

La questione era stata sollevata per i crediti privilegiati di qualunque genere e non solo per quelli tributari, dato che non sarebbe stato possibile giustificare soluzioni diverse a seconda della natura del credito.³⁰ Con l'introduzione del d.lgs. 169/07, la proposta di concordato può prevedere che i crediti privilegiati vengano soddisfatti in percentuale purché in misura non inferiore a quella realizzabile tenuto conto della collocazione preferenziale, sulla somma che si ricaverebbe dalla liquidazione e avuto riguardo al valore dei beni oggetto del privilegio determinato da un professionista qualificato.³¹

È utile sottolineare che la novella del 2007 è intervenuta solo sulla disciplina dell'art. 160 L.F., mentre ha lasciato inalterato il testo dell'art. 182-ter L.F., ciò nondimeno sembra che non vi siano motivi per escludere dall'ambi-

²⁹ L'art. 127 L.F. stabilisce che "i creditori muniti di privilegio... dei quali la proposta di concordato (fallimentare n.d.r.) prevede l'integrale pagamento non hanno diritto di voto se non rinunciano al diritto di prelazione"; l'art. 177 L.F. nella versione anteriore all'entrata in vigore del d.lgs. 169/07 stabiliva che "i creditori muniti di privilegio non hanno diritto di voto se non rinunciano al diritto di prelazione", dal confronto tra le due disposizioni emerge chiaramente che nel primo caso può prevedere sia il pagamento parziale che il pagamento integrale dei crediti privilegiati, mentre, nel secondo caso, l'art. 177 si limita a disciplinare l'esercizio del voto da parte del creditore privilegiato senza disporre alcunché in merito alla possibilità che la proposta di concordato preventivo preveda il pagamento parziale dei crediti privilegiati.

³⁰ Solleva il problema MARINI, *Art. 182 ter - la transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare* a cura di Nigro e Sandulli, vol. II, Torino, 2006, 1113, secondo cui "non si ravvisa per quale motivo i crediti tributari dovrebbero essere assoggettati ad un trattamento differente rispetto a quelli che non lo siano. Se si accede alla tesi secondo cui i crediti privilegiati non aventi natura fiscale non sono suscettibili in quanto tali di riduzione in sede concordataria, si potrebbe essere indotti a negare questa possibilità anche per i crediti egualmente privilegiati aventi natura tributaria".

³¹ Circ. 18 aprile 2008 n. 40/E secondo cui "come chiarito dalla relazione illustrativa al d.lgs. 169/2007, con l'inserimento dell'indicato secondo comma dell'art. 160 della L.F. si è voluto, al fine di incentivare ulteriormente il ricorso al concordato preventivo e di eliminare una illogica diversità di disciplina rispetto al concordato fallimentare, prevedere che la proposta di concordato preventivo possa contemplare il pagamento in percentuale dei creditori privilegiati, sempreché la misura del soddisfacimento proposta non sia inferiore a quella realizzabile sul ricavato in caso di vendita dei beni sui quali il privilegio cade".

to di applicazione dell'art. 160 comma 2-bis L.F. i crediti tributari privilegiati che saranno oggetto di transazione fiscale ex art. 182-ter L.F.; in quanto pur sempre assistiti da privilegio. Del resto, la soluzione positiva trae argomento dal citato art. 182-ter L.F. nella parte in cui stabilisce che "se il credito è assistito da privilegio la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un privilegio inferiore". Ne deriva che, nel caso in cui la proposta di concordato preveda il pagamento in percentuale di alcuni creditori privilegiati, la percentuale offerta per il pagamento dei crediti tributari aventi grado eguale o superiore, non può essere inferiore a quella già proposta per gli altri creditori privilegiati. Resta ferma la possibilità, per l'Amministrazione alla quale sia stato offerto il pagamento parziale dei crediti, di contestare, mediante opposizione ex art. 180 L.F., sia l'inosservanza dell'art. 160 comma 2-bis che dell'art. 182-ter L.F.

Nel primo caso verrà contestata: 1) l'assenza del presupposto richiesto per procedere al pagamento parziale dei crediti privilegiati (ad es. se risulta che il ricavato a valore peritale della liquidazione dei beni vincolati sarebbe stato sufficiente tenuto conto dell'ordine di prelazione); 2) la misura della percentuale offerta (ad es. se risulta che essa è inferiore a quella che sarebbe stata realizzata in caso di liquidazione dei beni vincolati a valore di perizia). Nel secondo caso l'Amministrazione potrà contestare la violazione dell'art. 182-ter L.F. se risulta che la percentuale ad essa offerta è inferiore a quella offerta per il pagamento che hanno un grado di privilegio inferiore o che soddisfano interessi economici omogenei a quelli delle Agenzie fiscali.

Prima dell'introduzione del d.lgs. 169/2007, la disposizione in esame non disciplinava l'esercizio del diritto di voto da parte del creditore privilegiato che non ha rinunciato al privilegio a al quale sia stato offerto il pagamento in percentuale. Il nuovo art. 177 L.F., come modificato dal d.lgs. 169/07, dispone, invece, che i creditori muniti di privilegio, per i quali la proposta di concordato preveda la soddisfazione non integrale hanno diritto di voto in quanto equiparati ai chirografari per la parte residua del credito.³² Ne deriva la partecipazione dell'amministrazione finanziaria e del concessionari chiamati, assieme agli altri creditori, ad esprimere il voto sulla proposta di concordato. In particolare l'art. 182-ter L.F. prevede la competenza del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per i tributi non iscritti nei ruoli e per quelli iscritti in ruoli vistati, ma non consegnati al concessionario, mentre la competenza spetta al concessionario per i tributi iscritti a ruolo.

³² Circ. n. 40/E del 18 aprile 2008 secondo cui il creditore con diritto di prelazione, per il quale il piano di concordato preveda una soddisfazione parziale del suo credito è ammesso a votare in sede di adunanza dei creditore limitatamente alla quota di credito oggetto di falcidia.

Sempre sotto il profilo procedimentale, l'art. 182 *ter*, prevede che con il piano concordatario o l'accordo di ristrutturazione dei debiti, l'imprenditore possa proporre il pagamento dilazionato e/o parziale dei debiti privilegiati e chirografari relativi a tributi amministrati dalle Agenzie fiscali.

L'imprenditore in stato di crisi può quindi presentare una proposta che preveda il pagamento, anche non integrale, dei tributi amministrati dalle Agenzie fiscali. La proposta di transazione deve essere depositata sia presso il competente concessionario della riscossione sia all'ufficio fiscale dell'ultimo domicilio del contribuente. Entro trenta giorni, previo parere positivo espresso dalla competente Direzione Regionale, vi deve essere l'assenso alla proposta di transazione per quanto concerne i tributi non ancora iscritti a ruolo ovvero non ancora consegnati al concessionario alla data in cui è stata presentata la domanda transattiva. Per quanto concerne invece i tributi già iscritti a ruolo, l'atto risulta di competenza del concessionario, comunque dietro indicazione del direttore dell'ufficio e, anche in questo caso, previo parere positivo espresso dalla competente Agenzia delle entrate - Direzione Regionale. L'assenso come sopra espresso, costituisce a tutti gli effetti accettazione e sottoscrizione della proposta transattiva.

Garanzie del contribuente: uno sguardo oltre i confini¹

PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA

Ordinario di Diritto Tributario nell'Università del Molise
Presidente dell'Ufficio del Garante del Contribuente del Molise

Dopo l'ampliamento della giurisdizione tributaria ai tributi di ogni genere e specie, comunque denominati² sorge spontaneo il desiderio di *affacciarci oltre confine*, per ricercare una prima impressione dei sistemi tributari oggi esistenti nella Unione Europea.

È certamente una legittima curiosità, anche perché, spesso, si parla della bontà di altri sistemi tributari, della facilità nel pagare le imposte in altri paesi, della minore esosità del fisco e della semplicità nel risolvere le controversie. Il tutto nel mal celato intento di legittimare³ o meglio giustificare una sorta di innata propensione⁴ a trattenere almeno una parte delle somme, che ci vengono richieste a titolo di "tributo di ogni genere e specie, comunque denominato"⁵.

Personalmente ritengo tutto ciò conseguenza della mancanza di "amore per i tributi"⁶ ed il desiderio di distruggere tutto quello che li possa far ricor-

¹ Il presente lavoro deriva da un intervento al Congresso Nazionale dei Giudici tributari, tenuto a Napoli il 5 giugno 2007, e da alcune riflessioni con gli studenti del corso di "Sistemi tributari europei", tenuto nell'anno accademico 2006/2007 presso la Facoltà di Scienze Politiche dell'Università del Molise.

² F. D'AYALA VALVA, *Il nuovo processo tributario in attesa di una revisione dopo l'ampliamento della giurisdizione tributaria*, il Fisco, 2006, n. 31, 4741.

³ R. LUPI, *Le illusioni fiscali*, il Mulino, 1996, 9, ricorda che "benché nessun popolo sia entusiasta delle proprie tasse, l'insofferenza e l'exasperazione verso il fisco italiano hanno oltrepassato i livelli di guardia. Il sistema fiscale scontenta tutti, viene considerato inefficiente e al tempo stesso iniquo". Trascorsi dieci anni dallo scritto la situazione non sembra mutata.

⁴ Il Presidente del consiglio Prodi, presentandosi alle camere nel maggio 2006, enunciò tra le dichiarazioni programmatiche, alcuni capitoli della politica fiscale del nuovo governo, sintetizzabili nella lotta all'evasione identificata quale "male patologico".

⁵ M. LEROY, *La sociologia dell'imposta*, Rubettino Università, Collana del dipartimento di diritto dell'economia, Istituto di diritto tributario dell'Università degli studi di Torino coordinata da Claudio Sacchetto, 2007, 49, ricorda che la fiscalità costituisce un'area di studio tradizionale dell'economia. Nell'ambito di tali studi il metodo della razionalità utilitaristica del contribuente pone il problema dell'interesse individuale a sottrarsi all'imposizione.

⁶ La mancanza di amore per i tributi va intesa in relazione all'art. 2 della Carta Costituzionale. G. ALPA, *L'arte del giudicare*, Laterza, 1996, 92, trattando dei caratteri della solidarietà afferma che "trattandosi di espressione generica, allusiva, evocativa, la solidarietà è specificata con oggettivazioni: ora è riferita ai rapporti economici, ora a quelli sociali o familiari. Il suo significato conserva però pur sempre contorni imprecisi e sfumati. E tuttavia, logicamente, prima ancora che giuridicamente, solidarietà implica: un rapporto interindividuale, non potendosi da-

dare;⁷ una sorta di inconscia “*damnatio memoriae*”,⁸ ove l’unico elemento da salvare è, forse, costituito dal “condono”,⁹ formalmente disapprovato da tutti, anche sotto il profilo giuridico costituzionale,¹⁰ ma sostanzialmente condiviso da coloro che se ne possono comunque giovare,¹¹ proprio per gli effetti libe-

re solidarietà con o per se stessi (l’amore di sé è, per contro, espressione di individualismo, di separatezza, di autodifesa)” e, potremmo aggiungere, di egoismo. Infatti, nelle pagine successive (104 ss.), lo stesso Autore riconosce che “Ma oggi la mentalità più diffusa è aliena da spinte solidaristiche. L’avvento di uno Stato federalista è auspicato per poter avvantaggiare le regioni più ricche e produttive rispetto a quelle più povere ed economicamente deboli; la ribellione fiscale è promossa per sottrarre gli abbienti al dovere di contribuzione per il sostenimento della spesa pubblica; i programmi politici relegano la solidarietà alla manifestazione spontanea del “buon cuore” e predicano l’individualismo egoista e il liberismo selvaggio. Lo spazio per la solidarietà si sta pericolosamente restringendo e la sensibilità dell’interprete, in particolare del giurista, rischia di svanire, oppressa dall’indifferenza, dal conformismo, dalla sordità della classe politica e della coscienza sociale o dal corporativismo professionale.” Nello stesso senso vedi anche F. BIANCOFIORE - F. SALVUCCI, *Alle radici della giustizia*, Città Nuova, Roma, 2000, 38; C. SACCHETTO, *Etica e fiscalità*, Dir. prat. trib., 2006, n. 3, I, 475. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2005, 14, ricorda che l’essenza ed i tratti distintivi della fiscalità esprimono un livello minimo di “solidarietà”, corrispondente al mero riconoscimento dell’interesse comune e dell’esigenza di una distribuzione degli oneri connessi fra gli appartenenti alla collettività. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, 59 ss.

⁷ V.E. FALSITTA, *Fiscalità etica*, Università Bocconi ed., 2006, 108, riflettendo sull’ordinamento tributario tra sviluppo sociale ed economico, afferma che “il sistema di prelievo tributario, nell’immaginario generale, è percepito come mostruoso e i suoi modi odiosi” e che “meno si vede meglio è”.

⁸ B. MORTARA GARAVELLI, *Le parole e la giustizia*, Einaudi, 2001, 183.

⁹ C. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Giuffrè, Milano, 1987. L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell’imposizione reddituale*, Giuffrè, Milano, 1999, 407 ss. E. DE MITA, *Guida alla giurisprudenza costituzionale tributaria*, Giuffrè, 2004, pur riconoscendo che in base ai principi costituzionali il condono sarebbe illegittimo per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., ricorda che per la Corte Costituzionale si tratta di istituto meramente procedimentale, che il contribuente è libero di chiedere, traendone beneficio (172/1986); un istituto che non pone problemi di parità di trattamento al suo interno (175/1986) e che, definendo la controversia già avviata, preclude la possibilità di continuarla (160/1990).

¹⁰ E. FALSITTA - G. FALSITTA, *Condono e sanatorie tributarie*, *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Giuffrè, 2006, vol. II, 1216.

¹¹ I fruitori potenziali del condono non sono solo coloro che, scientemente, hanno evaso le norme tributarie, ma anche coloro che sono spinti ad aderirvi anche solamente al fine, più limitato, di non essere sottoposti a controllo (non voglio noie tributarie), pur ritenendo di poter affermare di essere una “candida anima fiscale”. Non va sottovalutata la potenziale spinta ad aderire al condono, costituita dall’incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma e sulla soluzione finale, in caso di giudizio (G. PETRILLO, *Il doppio limite posto dall’affidamento legittimo nei confronti del legislatore e dell’attività amministrativa in materia tributaria*, Dir. prat. trib., 2005, I, 287), nonché l’ulteriore aspetto della gravosità, anche economica, di una adeguata difesa, sia nel momento precontenzioso che in quello contenzioso. Sul

ratori che comporta (scordiamoci il passato).¹²

Il disamore per i tributi non è comunque un fenomeno prettamente italico, ma alberga, sia pure in varia misura, anche altrove. Le recenti notizie di stampa su tesoretti trovati in banche di Stati a minore pressione fiscale e l'appartenenza dei clienti ad un numero considerevole di Stati, evidenzia proprio l'aspetto potenzialmente evasivo di tali comportamenti, in relazione alla fiscalità del proprio paese.

La curiosità sui sistemi fiscali europei è presente anche nella dottrina¹³ e nei manuali iniziano ad essere esaminati alcuni dei sistemi tributari europei.

Il mio intervento non potrà risolvere tali quesiti né potrò mutare l'attuale rapporto tra fisco e contribuente italiano, non ne ho la capacità; mi limiterò a tratteggiare gli altri sistemi tributari esistenti,¹⁴ senza l'ambizione di essere esaustivo.

* * *

Il profilo fiscale costituisce lo "zoccolo duro", sul quale ogni Stato non è disposto (ancora) a transigere.¹⁵ La mancata condivisione ed approvazione della carta costituzionale europea è dipesa, in parte, dalla gelosia o timore di un intervento esterno sia nel sistema tributario che nello stesso processo tributario. Ogni Stato ha una sua tradizionale organizzazione giurisdizionale derivata a sua volta da differenti regimi processuali.¹⁶

Molto si è discusso sull'attuale sistema processuale tributario italiano, sulle recenti innovazioni e sulle prospettive future del giudice tributario ita-

punto L. PAGANETTO - G. TRIA, *Dispute civili e sistema giudiziario: un'analisi economica del caso italiano*, in AA.VV., *Economia della giustizia*, Donzelli ed., Roma, 2005, 11, ricordano che un efficiente sistema giudiziario, caratterizzato da costi contenuti e da un'offerta adeguata per quantità e qualità di servizi giudiziari, rappresenta una condizione indispensabile per garantire e promuovere il buon funzionamento complessivo di un sistema economico e sociale.

¹² Da ultimo R. LUPI - G. SCARLATA, voce *Condoni e sanatorie fiscali*, Enc. Giur. Il sole 24 ore, Milano, 2007, vol. 3, 643, affermano che per evitare pregiudizi sugli anni futuri, un condono sarebbe conveniente, per l'erario, solo se fosse accompagnato da un "amnesia" (generale) invece che da un "amnistia", in modo tale da essere subito dimenticato.

¹³ A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene, 2007.

¹⁴ Un più approfondito ed aggiornato studio potrà essere effettuato su *European tax hand book 2006*, IBFD, Amsterdam, 2006 al quale rinvio per dati più tecnici.

¹⁵ Su alcune questioni sulla concorrenza fiscale vedi l'interessante saggio di C. HECKLY, *Fiscalità et mondialisation*, L.G.D.J., 2006.

¹⁶ Sul punto rinvio a H.J. BERMAN, *Diritto e rivoluzione. Le origini della tradizione giuridica occidentale*, il Mulino, Bologna, 2006, nonché A. PADOA-SCHIOPPA, *Italia ed Europa nella storia del diritto*, il Mulino, Bologna, 2003.

liano¹⁷ ed è forse giunto il momento di volgere lo sguardo oltre le alpi, al fine di cominciare a saggiare il terreno, avendo sullo sfondo la certezza della necessità di tutele processuali tributarie analoghe, certamente per l'IVA, ma anche per l'intero sistema tributario di una comunità europea.

Va sottolineato che nel processo tributario italiano trova una importante attuazione della norma costituzionale in merito alla previsione di sopravvivenza di “giudici speciali” ed alla partecipazione del popolo nella veste di cittadino *idoneo* alla gestione della giustizia.

La giurisdizione tributaria europea presenta delle caratteristiche proprie e del tutto peculiari per ogni stato; dall'esame di alcune normative sostanziali europee emerge una sorta di allineamento a quella italiana, soprattutto riguardo alla tipologia dei “tributi locali”. Dall'analisi dei sistemi tributari europei potrebbero nascere una serie di riflessioni anche su come gestire al meglio i tributi e a quale giudice affidare le eventuali controversie in materia.¹⁸

Per quanto riguarda la disciplina dei tributi locali, in Italia fino al 1972 era in vita un processo tributario specifico ed il rapporto di maggiore vicinanza del cittadino agli uffici finanziari era molto più sentito. Il crescente sviluppo dei tributi locali fa ipotizzare proprio la necessità di ristabilire una situazione di carattere processuale, che sia più attenta e vicina al cittadino, così come avveniva in passato. Un ausilio importante verso questo orientamento arriva dallo stato svizzero, che prevede un modello per i tributi locali: La Svizzera, infatti, essendo suddivisa in cantoni, sente molto vivo il significato del tributo locale. Sussiste in questo stato, “il tributo locale cantonale” e spiccata è la sensibilità di questo paese verso i profili localistici, con l'obiettivo di gestire al meglio le proprie risorse e contribuire alla spesa pubblica con risorse locali e con tributi e tribunali anch'essi locali. Le perplessità su tale sistema nascono dal fatto che questo eccesso di localizzazione ha portato la Svizzera ad avere per ogni cantone delle procedure differenziate a seconda della varietà dei tributi.

Il quesito è: cosa accadrà per gli altri stati europei e sarà possibile pensare ad un giudice fiscale uguale per tutti, per un processo più comune, così come tendenzialmente più comuni stanno diventando i tributi? Si pensi, ad esempio, all'IVA che è un tributo uguale per tutti gli stati e al fatto che in

¹⁷ Sul punto vedi da ultimo AA.VV., *Giusto processo tributario e professionalità del giudice*, a cura di Ennio Fortuna, Atti convegno nazionale Venezia 22-23 ottobre 2004, Cedam, 2006, ed ivi il mio *Il giudice tributario agli albori del terzo millennio*.

¹⁸ M. AUJEAN, *Le fonti europee e la loro efficacia in materia tributaria, tra armonizzazione, coordinamento e concorrenza fiscale leale*, in AA VV, *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di Adriano Di Pietro, Cedam, 2008, 9.

Inghilterra si è creato proprio un giudice per l'Iva, per la VAT, e allora questa considerazione ci sarà utile per analizzare il fenomeno e proporre un quadro giurisdizionale più omogeneo. Va comunque tenuto presente che l'ampiezza del territorio ed il numero dei contribuenti incide sia sul sistema tributario di ogni singolo stato sia sulla stessa tutela accordata al cittadino.

Altro aspetto comune tra le giurisdizioni dei vari processi tributari europei è l'attenzione a due specifiche figure e cioè l'"elusione fiscale" e la "frode fiscale", oggetto di sensibile, difforme, considerazione in molte normative europee, proprio perché rappresenta un fenomeno altamente lesivo del rapporto tra cittadino e stato.

* * *

Austria: Il ricorso del contribuente può essere presentato allo stesso ufficio che ha emesso l'atto contestato, che può decidere direttamente o trasmettere la questione alla direzione regionale, organo di amministrazione superiore. Per l'imposta "corporate incom tax" è prevista una Corte dei Reclami all'interno della Direzione regionale. Si può asserire che l'Austria ha una struttura sostanzialmente amministrativa del processo tributario che, tuttavia, non costituisce una organizzazione differente. Contro la decisione è previsto un ricorso per motivi di diritto alla Suprema Corte amministrativa in Vienna. Le decisioni di questo ultimo organo possono essere sottomesse al giudizio della Corte Costituzionale per questioni prettamente costituzionali. Volendo tracciare alcuni profili in ordine al sistema austriaco di imposta sul reddito si può notare che la valutazione sull'imposta viene fatta dall'ufficio di imposta che è lo stesso organo preposto alla loro definizione a conclusione dell'anno finanziario e procedendo sulla base delle dichiarazioni presentate dai singoli contribuenti entro il 31 marzo: è ammessa tuttavia una proroga di 12 mesi qualora il contribuente venga assistito da un consulente in materia. Se il contribuente realizza, durante l'anno, un reddito inferiore a quello degli anni precedenti, può fare domanda per una riduzione dei pagamenti. L'ufficio finanziario potrà comunque esaminare tutte le dichiarazioni presentate e fare tutte le inchieste che desidera. Il datore di lavoro è tenuto a rimettere l'imposta sul reddito dovuta ai suoi impiegati, come pure i contributi sociali ritenuti dagli stipendi su una base mensile. Infine si precisa che in Austria, a livello locale, è previsto il versamento obbligatorio dell'imposta sui salari (*Kommunalsteuer*), secondo l'aliquota del 3 per cento sul monte complessivo dei salari versati ai dipendenti. Sono soggette a tale obbligo non soltanto le società di diritto locale, ma anche le stabili organizzazioni di società estere. In ogni caso, l'imposta sui salari è deducibile dall'imposta sui redditi. Nel caso in cui gli

uffici d'imposta si trovino nella posizione di dover accertare il reddito relativo ad un'associazione straniera, viene trattenuto dall'erario il 20% finché le amministrazioni fiscali non abbiano avuto conoscenza dell'identità dei soci stranieri. Gli aspetti fiscali e societari a cui un soggetto economico deve conformarsi qualora voglia intraprendere un'attività commerciale in Austria si precisa che le società che hanno la propria sede legale o amministrativa in Austria sottopongono a tassazione in Austria sia i redditi conseguiti sul territorio nazionale sia quelli conseguiti all'estero.

Le società estere invece sono tassate soltanto in relazione ai redditi d'impresa imputabili ad una stabile organizzazione nel territorio austriaco. La riforma fiscale del 2005 ha comportato in Austria una riduzione del carico fiscale in capo alle imprese operanti sotto forma di società di capitali (l'imposta sulle persone giuridiche IRPEG è passata dal 34% al 25%). Sussiste altresì l'obbligo di versare un'imposta minima (minimum tax) nella misura di: Euro 1.750,00 per anno per le s.r.l. e di Euro 3.500,00 per anno per le s.p.a indipendentemente dal risultato d'esercizio. Nel caso in cui la società si trovi in perdita, i versamenti minimi costituiscono un credito d'imposta per gli esercizi in cui la società produrrà utili. La riforma fiscale ha inoltre introdotto un innovativo sistema di tassazione di gruppo sia a livello nazionale che internazionale. Questo sistema permette a livello di gruppo di definire una sola base imponibile per tutte le società appartenenti al gruppo, con eventuale compensazione delle perdite, anche oltre confine, e degli utili delle varie società. La legislazione austriaca in materia di IRPEF differenzia fra le persone fisiche aventi in Austria la propria residenza o che comunque vi soggiornino per un periodo superiore ai 6 mesi, definiti come soggetti illimitati d'imposta, e le persone che non siano quivi residenti o vi soggiornino per un periodo inferiore ai 6 mesi, definiti come soggetti limitati d'imposta. I primi hanno l'obbligo di sottoporre in Austria a tassazione sia i redditi conseguiti sul territorio nazionale sia quelli conseguiti all'estero. I secondi sottopongono a tassazione in Austria solamente i redditi maturati sul territorio nazionale. Per quanto riguarda i trattati sottoscritti con l'Italia, sembra precipuo ricordare la Convenzione tra la Repubblica Italiana e l'Austria per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, firmata a Vienna il 29 giugno 1981, ratificata con Legge n. 762 del 18 ottobre 1984 ed entrata in vigore il 6 aprile 1985; l'accordo per lo scambio di informazioni firmato a Roma il 5 aprile 1985; l'accordo per l'effettuazione di verifiche fiscali simultanee firmato a Roma il 21 ottobre 1987.

Le persone fiscalmente residenti in Austria sono assoggettate a imposizione per tutti i redditi prodotti su base mondiale; i soggetti non residenti sono invece tenuti a versare l'imposta per i soli redditi conseguiti in Austria. Ai fini

dell'applicazione dell'imposta sui redditi (*Einkommensteuer*), una persona fisica viene considerata fiscalmente residente in Austria quando ha il suo domicilio ovvero soggiorna abitualmente all'interno del territorio dello Stato. In particolare, secondo le disposizioni austriache, il domicilio è il luogo in cui una persona occupa un immobile, le cui condizioni, unitamente ad altre circostanze, fanno oggettivamente presumere che si tratta dell'abitazione principale del soggetto. In ogni caso, vengono considerate residenti in Austria le persone che risultano aver trascorso nel Paese, in modo continuativo, un periodo di almeno sei mesi nel corso di un anno, fatte salve le diverse disposizioni contenute nei trattati contro le doppie imposizioni applicabili. La metodologia di calcolo dell'imposta avviene mediante l'applicazione delle aliquote progressive per scaglioni di reddito che vanno dallo 0 al 50 per cento. In ogni caso, la normativa consente ulteriori detrazioni correlate alla situazione personale del contribuente, come ad esempio particolari detrazioni per i lavoratori dipendenti, i pensionati, i carichi di famiglia e le famiglie monoreddito. Per quanto riguarda gli ammortamenti, l'unico metodo ammesso dalla normativa austriaca è quello a "quote costanti" sulla base degli anni di utilizzo economico del bene, con l'applicazione di aliquote individuate dalla prassi amministrativa. L'imposta sui redditi delle persone giuridiche è calcolata in riferimento ad un'unica aliquota del 34 per cento. Tuttavia, anche in assenza di reddito imponibile, le società austriache sono tenute al pagamento anticipato di una *minimum tax* di 3.500 euro per le società per azioni (AG) e 1.750 euro per le società a responsabilità limitata, mentre le società di nuova costituzione sono tenute, per il primo anno, al versamento trimestrale di 273 euro. Infine si precisa che in Austria, a livello locale, è previsto il versamento obbligatorio dell'imposta sui salari (*Kommunalsteuer*), secondo l'aliquota del 3 per cento sul monte complessivo dei salari versati ai dipendenti. Sono soggette a tale obbligo non soltanto le società di diritto locale, ma anche le stabili organizzazioni di società estere. In ogni caso, l'imposta sui salari è deducibile dall'imposta sui redditi. La normativa austriaca dell'imposta sul valore aggiunto è disciplinata dalla legge n. 663 del 1994 (*Umsatzsteuergesetz*), con cui l'Austria si è uniformata alla normativa europea dando esecuzione alla sesta direttiva Cee in materia. Tenuti al pagamento dell'imposta sono coloro che esercitano un'attività commerciale o professionale autonoma. Non vi è alcuna distinzione tra soggetti residenti e non residenti. La base imponibile è rappresentata dai corrispettivi pattuiti per tutte le forniture di beni o prestazioni di servizi effettuate all'interno del territorio austriaco. Sono quattro le aliquote Iva cui sono assoggettate attualmente in Austria diverse tipologie di beni e servizi. Più precisamente, la normativa fiscale austriaca prevede le seguenti aliquote: -0 per cento, applicabile soltanto ai servizi di assistenza sociale; -10 per cento, appli-

cabile alla vendita di generi alimentari considerati di prima necessità, quali latte, pesce, uova, frutta e verdura, caffè, zucchero, olio, nonché a libri, giornali e riviste, a prestazioni alberghiere, servizi di trasporto pubblico, alla locazione di immobili per uso privato, alla fornitura di energia elettrica, alle prestazioni artistiche e alle manifestazioni culturali; -12 per cento, applicabile soltanto al vino prodotto da aziende agricole e alla vendita di autovetture elettriche; -20 per cento, applicabile a tutte le altre tipologie di beni e servizi.

In linea di principio, ogni operatore soggetto all'imposta è tenuto a compilare dichiarazioni Iva periodiche in cui va indicata l'imposta dovuta (a titolo di acconto) o il credito spettante in base ai calcoli da lui stesso effettuati. In particolare la presentazione di dichiarazioni Iva provvisorie ha scadenza mensile mentre la dichiarazione annuale definitiva deve essere presentata entro il successivo 31 marzo. Il pagamento dell'imposta avviene su base mensile, entro il termine massimo di 45 giorni dalla fine del mese di riferimento. Nel mese di ottobre i soggetti Iva sono tenuti a versare un acconto pari a 1/11 dell'imposta complessiva calcolata nei dodici mesi precedenti (da agosto a settembre), a meno che tale importo di riferimento risulti inferiore a 750 euro.

Belgio: Contro la decisione del direttore dell'ufficio può essere proposto ricorso alla corte dei ricorsi e quindi alla Corte Suprema: organizzazione anch'essa di tipo amministrativo. Per quanto concerne i contribuenti, essi dovranno archiviare una dichiarazione dei redditi presso l'ispettore di imposta locale per ogni anno del normale anno di valutazione che segue l'anno di reddito. Se nessuna dichiarazione verrà ricevuta, essa deve essere presentata entro il 1 giugno altrimenti la posizione del contribuente sarà considerata in ritardo. Una valutazione relativa al reddito deve essere trasmessa successivamente al contribuente stesso entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si forma il reddito. Le valutazioni possono essere effettuate lungo un arco di tempo di tre anni che decorre dal 1 gennaio dell'anno di valutazione se il ritorno fosse archiviato in ritardo o fosse incompleto. Questo periodo può essere prorogato di altri due anni qualora vi sia il sospetto di "frode fiscale".

Danimarca: Contro un avviso di accertamento relativo ad una tassa locale è previsto un ricorso ad un comitato. Contro la decisione del comitato può essere proposto un ricorso ad una "Administrative tax court", all'Alta corte e poi alla Corte Suprema. Per i tributi delle autorità regionali può essere proposto solo il ricorso all'administrative tax court. Le Corti devono decidere in termini brevi e in caso di silenzio è ammesso il ricorso diretto al giudice superiore. Nonostante la Danimarca sia uno Stato dall'estensione molto piccola si riscontrano tre gradi di giurisdizione e ciò lascia molto da pensare su quanto

sia poco omogeneo lo scenario della giurisdizione europea. Per le persone fisiche, le amministrazioni comunali esercitano il loro controllo per tutto l'anno di imposta e la relativa valutazione interessa tutte le imposte sul reddito siano esse nazionali o locali. Su richiesta del contribuente le amministrazioni possono riesaminare le dichiarazioni reddituali e procedere all'ammissione di nuovi documenti qualora vi sia discrepanza tra quanto presentato in dichiarazione e le nuove informazioni prodotte dal contribuente. Questa facoltà di adire l'amministrazione finanziaria è concessa sia al contribuente residente che al non residente e può essere effettuata tenendo conto del termine di tre anni dalla data di presentazione della prima dichiarazione. Per la tassa relativa al reddito di occupazione, il contribuente riceve una "scheda di imposta" che contiene il suo tasso personale di imposta di ritenuta da comunicare al suo datore di lavoro. La valutazione è basata sul reddito percepito dal contribuente negli anni precedenti e a questo viene applicata una percentuale. Se il contribuente considera la valutazione del suo reddito come errata, potrà chiedere una nuova valutazione e comunicare successivamente la sua scheda d'imposta al datore di lavoro. Nelle grandi aziende vi sono delle procedure elettroniche di componimento delle schede d'imposta per accelerare la gestione e fare in modo che non gravi sul lavoratore il dovere di comunicare al datore di lavoro la sua scheda. Contro una valutazione dell'amministrazione finanziaria è ammesso il ricorso in appello ad un comitato di imposta locale. Contro questa decisione è ammesso appello, entro tre mesi, alla corte amministrativa di imposta. La Danimarca è suddivisa in divisioni regionali che possono agire autonomamente e andare ben oltre le decisioni prese dall'amministrazione finanziaria locale e dai comitati di imposta locale.

Finlandia: Il ricorso può essere proposto al "Rectification board" situato negli uffici provinciali. Contro la decisione può essere proposto ricorso alla Corte amministrativa provinciale e quindi alla Suprema corte amministrativa per questioni di particolare importanza come la uniforme applicazione della legge, l'errore nella decisione, ragioni eccezionali: lampante il riferimento alla giurisdizione italiana in merito ai "filtri" della Cassazione e della Commissione Centrale.

Francia:¹⁹ È prevista una fase amministrativa, un contenzioso dinanzi ad un giudice amministrativo o giudice ordinario in base ai singoli tributi. Si as-

¹⁹ Per un maggiore approfondimento vedi J. GROSCLAUDE - P. MARHESSOU, *Diritto tributario francese*, Traduzione a cura di Enrico De Mita, Giuffrè, 2006; E. FENA-LAGENCY, *Les impôts en France*, F. Lefebvre, 2006,

siste allo svolgersi di un sistema caotico con una procedura amministrativa ampia di primo e secondo grado all'interno degli uffici e che prevede da un lato un contenzioso di timbro spiccatamente amministrativo e dall'altro un processo tipico della competenza del giudice ordinario. Ogni persona deve presentare la propria dichiarazione del reddito percepito e compilarlo sotto la propria responsabilità in modo dettagliato avvalendosi sia di un modello generale che riassume tutti i vari elementi del contribuente che di modelli speciali (uno per ogni categoria di reddito), indicanti i redditi dell'anno precedente. Le amministrazioni fiscali calcolano ogni anno d'imposta e valutano l'imposta sul reddito in base alle dichiarazioni sollevando, qualora la situazione lo richieda, le opportune valutazioni. Questa procedura viene inoltrata quando il contribuente: non presenta in tempo la sua dichiarazione dei redditi; non registra in tempo un atto e non riesce a rimediare nel periodo di trenta giorni dalla data dell'omissione; omette di rispondere alle inchieste dell'amministrazione finanziaria; si oppone ad una verifica d'imposta; non procede alla nomina di un rappresentante di imposta qualora non sia residente in territorio francese.

Prima di procedere alla rivalutazione, trenta giorni prima, l'amministrazione fiscale deve notificare al contribuente i motivi sui quali l'attività si fonda. L'onere della prova è invertito nel senso che, intrapresa l'azione legale, spetterà al contribuente dimostrare che i dati contenuti nella rivalutazione non sono validi e che l'imposta da pagare è eccessiva. La scadenza della valutazione d'imposta cessa al decorrere del terzo anno consecutivo alla presentazione della dichiarazione del contribuente. Non esiste, in Francia, un obbligo di documentazione al momento del deposito delle dichiarazioni di risultato. Nel corso di un controllo fiscale, il contribuente deve fornire questa documentazione entro 60 giorni dalla richiesta dell'Amministrazione. Per quanto riguarda l'IVA, questo termine è di 10 anni a partire dalla data dell'evento che doveva essere dichiarato o registrato. In caso di frode, le suddette scadenze sono aumentate di due anni. Altre tasse come la tassa di bollo o la TVA sono pagate spontaneamente dal contribuente senza alcuna richiesta convenzionale dalle amministrazioni fiscali. Il pagamento ritardato di tali tasse, provoca un pagamento di interesse dello 0,75% al mese e in più una pena del 5%. In caso di evasione fiscale, la pena è di euro 37.500 con un periodo di reclusione di anni 5. Le disposizioni fiscali francesi per l'eliminazione della doppia imposizione e per la lotta contro l'evasione sono principalmente quelle dell'articolo 57 del Codice Generale delle Imposte ("C.G.I."). Dopo il 1996, l'Amministrazione fiscale francese ha completato questo dispositivo legislativo attraverso una serie di istruzioni, che interpretano e integrano i Principi dell'O.C.D.E. nella legislazione francese. In caso di reclamo del contribuente, le amministrazioni fiscali devono rispondere nel termine di sei mesi altrimenti il

comportamento contrario verrà considerato come quale smentita tacita. Il contribuente avverso la risposta dell'amministrazione potrà proporre appello, entro due mesi, alla corte amministrativa locale: i mesi diventano 4 se il contribuente non è residente. La sentenza della corte verrà notificata al contribuente e a quest'ultimo spetta anche la possibilità di adire la Corte d'Appello amministrativa che rivedrà il caso sia sui fatti che sui punti di legge. Avverso quest'ultima decisione è ammesso il ricorso alla Corte Suprema (Etat de Conseil) solo in merito a questioni di legittimità entro due mesi dalla data di notifica della sentenza.²⁰

Germania:²¹ La dichiarazione relativa al reddito d'imposta deve essere presentata da ogni contribuente presso gli uffici competenti di imposta locale che variano secondo i luoghi di residenza. Gli impiegati che si conformano al sistema di ritenuta di imposta allo stipendio, non sono tenuti a presentare una dichiarazione annuale dei redditi a meno che non percepiscano reddito da più di una occupazione o da altre fonti. Ricevuta la dichiarazione, l'ispettore d'imposta può procedere ad una sua eventuale revisione e richiedere al contribuente di fornire informazioni. Il passo successivo è dato dall'avviso che l'ufficio di imposta emette nei confronti del contribuente e che può essere da lui stesso contestato nel termine di un mese. Il contribuente viene rappresentato in giudizio da un difensore o attraverso l'assistenza di un ragioniere abilitato o di un consigliere d'imposta qualora decida di appellarsi alla Corte di imposta federale. Gli appelli non sospendono il pagamento di imposta a meno che in determinate circostanze, l'ufficio di imposta o la corte di imposta lo consentano. Se l'appello dovesse risultare infruttuoso, il contribuente sarà tenuto a pagare lo 0,5% di interessi al mese sulla tassa precedentemente sospesa.²²

Qualora l'Amministrazione finanziaria tedesca accerta delle anomalie nella dichiarazione dei redditi del contribuente lo convoca presso gli uffici competenti e brevemente lo ascolta su eventuali motivi a sostegno di quanto dichiarato. Se la dichiarazione invece viene emendata, il contribuente sarà informato per iscritto. Contro eventuali correzioni che possono derivare dai libri contabili o dai clienti, e contro gli avvisi dell'ufficio d'imposta, è nel diritto del contribuente proporre appello nel termine di un mese dopo che la valutazione si stata resa pubblica pubblicata e dopo che l'avviso sia stato rice-

²⁰ P. DIBOUT, *Tax disputes in France*, Riv. Dir. Trib. Int., 2005, 5.

²¹ Per una più ampia trattazione vedi ora D. BIRK, *Diritto tributario tedesco*, traduzione a cura di Enrico De Mita, Giuffrè, 2006.

²² J.M. MOSSNER, *Legal protection of taxpayers by Courts in Germany*, Riv. Dir. Trib. Int., 2005, 11.

vuto. L'appello deve essere indirizzato alla stessa unità o reparto che ha fatto le correzioni o ha provveduto alla verifica e può essere proposto anche oralmente. In questo caso l'ufficiale di imposta deve prendere nota scritta, come avviene in caso di una dichiarazione dei redditi orale. Quando l'appello arriva alla amministrazione finanziaria, essa in primo luogo lo fa pervenire all'ufficiale che ha trasmesso l'avviso il quale controlla che non siano stati commessi errori o se sussistono gli elementi per prendere una decisione differente. Se la posizione contenuta nell'avviso di accertamento dell'imposta viene mantenuta, l'appello passa non all'esame di un reparto separato, il "Rechtsbehelfsstelle", il dipartimento legale che valuta l'appello sulla base delle relative leggi fiscali. Circa il 40% degli appelli infine derivano dagli errori fatti dal contribuente; il 30% dagli errori fatti tramite la gestione di imposta. Nei casi restanti la disputa è causata da opinioni differenti e non può essere attribuita ad un errore. Dopo aver ricevuto la decisione relativa all'appello dall'amministrazione finanziaria, il contribuente ha la possibilità di impugnare tale decisione nel termine di un mese: l'organo competente è la "Finanzericht", una corte fiscale. In ogni distretto vi è una "corte d'imposta" composta da tre giudici d'appello e due esperti. In tutta la Germania, circa 60.000 appelli sono portati ogni anno davanti alle corti di imposta, mentre il numero di appelli proposti, si aggira intorno ai 2.2 milioni. Contro la decisione del "Finanzericht", sia il contribuente che l'amministrazione finanziaria possono sollevare un appello proteso alla sua revisione in merito alla regolare applicazione della legge e non sui fatti precedentemente dedotti. Alcuni anni fa risultava davvero alto il numero dei contribuenti che optavano per la revisione tanto che fu necessario introdurre delle limitazioni: oggi un appello per la revisione è permesso soltanto se coinvolge un importo al di sopra di DEM20,000, a meno che il "Finanzericht" è del parere che l'appello proposto interessi un aspetto fondamentale che potrebbe portare a gravi conseguenze. Se la procedura secondo legge amministrativa è completamente esaurita, ma non ha prodotto il risultato che il contribuente sperava, egli può ricorrere alla corte costituzionale. Questa corte verifica che il rispetto della legge sulla quale si basa il giudizio è stato osservato così come rigorosamente osservate debbano essere le leggi che regolano l'amministrazione centrale.

In Germania la categoria equivalente a quella delle società di capitali italiane è rappresentata dalle c.d. *kapitalgesellschaften*, che comprendono a loro volta le seguenti tipologie: – *Aktiengesellschaft*, AG; – *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*, GmbH; – *Kommanditgesellschaft auf Aktien*, KgaA.

Da un punto di vista fiscale, sono, in linea di massima, assimilabili alle *kapitalgesellschaften* alcune cooperative e compagnie di mutua assicurazione.

Sugli utili delle società di capitali tedesche gravano tre imposte: – l'impo-

sta federale sulle società (*Körperschaftsteuer*); – l'imposta locale sulle attività commerciali (*Gewerbeertragsteuer*); – l'imposta di solidarietà (*Solidaritätszuschlag*).

La *Gewerbeertragsteuer* è un'imposta applicata a livello di singoli *länder*, e sebbene non si tratti di una vera e propria imposta sugli utili, viene normalmente trattata come tale nei confronti internazionali. Gli elementi essenziali di questa imposta sono i seguenti: – un coefficiente scelto dai *länder*, da applicare alla base imponibile dell'imposta federale; un'aliquota, scelta a livello federale da applicare a tale coefficiente.

Va tenuto presente che l'imposta locale è deducibile sia dalla propria base imponibile che da quella dell'imposta federale sulle società. Non è invece deducibile dalla base imponibile della *Gewerbeertragsteuer* il 50% degli interessi passivi relativi a finanziamenti di durata superiore ad 1 anno.

Il sistema tedesco di imposizione personale sul reddito è caratterizzato da una progressività continua ottenuta attraverso l'applicazione di specifiche formule al reddito imponibile.

Diversamente da quanto accade in Italia, le coppie sposate sono tassate congiuntamente, attraverso l'applicazione del metodo dello "*splitting*" del reddito familiare: l'imposta personale è, cioè, calcolata applicando le formule previste soltanto alla metà del reddito imponibile e raddoppiando, successivamente, l'importo ottenuto.

Elementi comuni delle formule per il calcolo delle imposte sono la soglia di reddito esente, le aliquote minima e massima e la soglia di reddito a partire dal quale si applica l'aliquota massima (c.d. soglia massima); gli altri fattori dipendono dal reddito della persona fisica.

Si segnala una recentissima sentenza della Corte di Cassazione - Sezioni Unite del 17/01/2006 n.760 la cui massima dispone: "*Il regio decreto-legge 9 settembre 1983, n. 1676 (che ha dato esecuzione al trattato italo-germanico di collaborazione in materia fiscale, stabilendo criteri di collaborazione fra stati che sono oggi recepiti negli artt. 5 e 6 del D.L.G 9 aprile 2003, n. 69, di attuazione della direttiva n. 2001/44/CE, relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti tributari) indica una precisa ripartizione di giurisdizione, affidando alle autorità del luogo in cui si è verificato il presupposto impositivo (nel caso di specie, tedesche) il compito di accertare la sussistenza (o meno) del debito tributario disciplinato dalla legge straniera. Spetta pertanto a queste autorità la competenza a pronunciarsi anche sull'eventuale prescrizione del debito, mentre compete all'autorità giudiziaria del luogo in cui si chiede la riscossione del credito il contenzioso ad essa afferente*". La sentenza in esame riflette su un punto molto controverso e di non immediata risoluzione perché interessa il tema del riparto della giurisdizione tra giudice

italiano e giudice straniero, ma anche quello, in ambito nazionale, tra il giudice tributario e le altre giurisdizioni. In merito al rapporto tra giurisdizione italiana e giurisdizione straniera, nel caso tracciato in sentenza si tratta di giurisdizione tedesca, emerge un quadro ben definito e illustrato dal R.D.L 9 settembre 1983, n. 1676: alle autorità tedesche viene affidato il compito di accertare la sussistenza del debito tributario e a queste spetta la competenza a pronunciarsi sulla eventuale prescrizione del debito stesso. Alle autorità italiane spetterà accertare i crediti per imposte dovute in Italia e a quelle tedesche il compito di assicurare la riscossione in territorio germanico di questi crediti. L'autorità italiana, in seguito, procederà a notificare una cartella esattoriale in cui renderà edotto il contribuente sul fatto che l'Amministrazione italiana procede alla riscossione di un debito tributario nell'interesse e per conto della Amministrazione tedesca. Si tratta pur sempre di un atto amministrativo e come tale soggetto a motivi di impugnazione per vizi suoi propri ma allora proprio perché viene emesso da un'autorità italiana sarà impugnabile davanti al giudice italiano, con riferimento precipuo all'ambito della giurisdizione così come delineato dall'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448, che attribuisce alle commissioni tributarie giurisdizione in merito ai "tributi di ogni genere e specie comunque denominati" secondo la nuova formula introdotta dalla L. n. 248/2005. Pertanto anche se il caso di specie contempla una obbligazione sorta all'estero, questa è stata comunque recepita dalla nostra legge e riconosciuta come obbligo tributario: la giurisdizione spetta, pertanto, al giudice tributario italiano.

Gran Bretagna: Il sistema fiscale britannico applica varie imposizioni fiscali su tutti i redditi prodotti nel Regno Unito e sulle entrate di cittadini britannici provenienti dall'estero. Chiunque sia fisicamente presente in Gran Bretagna per un periodo di sei mesi o più in qualsivoglia anno fiscale è considerato residente a fini fiscali. Ma si possono pagare le tasse anche in altre circostanze. Qualsiasi forma di reddito da occupazione nel Regno Unito può essere soggetta al pagamento di imposte, sia nel Regno Unito che nel paese di provenienza. Ciò dipende tuttavia da talune condizioni, per esempio lunghezza del periodo di tempo trascorso all'estero, circostanze dell'occupazione. Per ovviare a tale aspetto, tutti i paesi dell'UE hanno stipulato accordi reciproci in materia di doppia imposizione fiscale per evitare di dover pagare le tasse due volte per lo stesso reddito. La tassa sul reddito viene percepita sul salario, su gratifiche, su altre forme di entrate nel Regno Unito (profitti, affitti, dividendi, rendite e pensioni), uso dell'automobile, assicurazione malattia/vita a carico del datore di lavoro ecc. A seconda delle indennità, la tassa sul reddito è dell'ordine del 20%, 25% o 40%. In generale, se si risiede nel Regno Unito lo

Stato preleva imposte sul reddito e sulle plusvalenze di capitale a livello mondiale. Il reddito imponibile è calcolato su base annuale. L'esercizio fiscale va dal 6 aprile al 5 aprile dell'anno successivo. Sono tassati solo i redditi superiori ad un ammontare minimo, che può essere elevato tenendo conto di fattori quali l'età e lo stato civile del contribuente. Anche le plusvalenze di capitale sono calcolate su base annuale e sono tassabili solo se superano un certo importo. Chi risiede nel Regno Unito è tenuto a dichiarare tutti i suoi redditi imponibili alle autorità tributarie. Tutte le informazioni relative ai contribuenti sono gestite dagli uffici locali delle imposte. La maggior parte dei contribuenti del Regno Unito pagano le imposte in base ad un sistema denominato "Pay as you Earn" (PAYE). Per tutti coloro che devono presentare tale dichiarazione il Regno Unito ha introdotto un nuovo sistema di valutazione fiscale noto come "autocertificazione". Secondo tale sistema il contribuente fornisce tutti i dettagli sul proprio reddito da lavoro e da capitale nella dichiarazione dei redditi e, successivamente, in base a questi dati viene determinato l'importo dell'imposta da pagare fatti salvi eventuali controlli ulteriori. Attraverso la PAYE, il datore di lavoro trattiene una percentuale del salario settimanale o mensile e la versa alle autorità fiscali. La maggior parte delle persone il cui contributo fiscale viene prelevato con questo sistema non deve compilare la dichiarazione del reddito. L'imposta dovuta può essere calcolata dalle autorità tributarie o dal contribuente stesso. L'imposta societaria viene fatta pagare sui profitti e i guadagni tassabili delle società a responsabilità limitata. I tassi di imposta si riferiscono ai profitti tra il 1° aprile di un anno e il 31 marzo dell'anno successivo. Una società i cui risultati contabili non abbiano una scadenza di fine-anno il 31 di marzo non rientrerà nei limiti di tempo dell'anno di tassazione. I profitti sono ripartiti tra gli anni fiscali in cui vengono guadagnati in base al periodo di tempo e sono tassati in base alla quota di imposta in quell'anno fiscale. Il tasso d'inizio per l'imposta societaria nel Regno Unito è del 10%, ed è considerato estremamente basso in confronto a varie altre nazioni europee. La tassa di bollo è una tassa sui documenti ufficiali, non sulle operazioni. I dazi principali si basano sul valore dell'articolo che viene trasferito. L'esempio più adatto è quello della vendita, trasferimento o divisione dei terreni. La tassa si applica anche a premi di affitto e una versione speciale di tassa di bollo si applica ad operazioni azionarie. L'ufficio inglese delle tasse amministra la maggior parte delle tasse. La "VAT", la corrispondente IVA italiana, è un'eccezione ed è sotto il controllo dell'ufficio doganale e daziario reale. È una tassa sulle vendite e si applica a beni e servizi. Il tasso principale è del 17.5% ed è rimasto invariato per diversi anni. Un'attività commerciale deve essere registrata per la "VAT" quando il suo giro d'affari annuale supera le 54,000 lire sterline, ma un'attività può essere registrata

volontariamente anche al di sotto di questo limite. Il “bilancio preventivo” annuale viene fatto dal Cancelliere dello Scacchiere davanti al parlamento, solitamente a marzo, ogni anno. Il bilancio stabilisce i tassi fiscali da applicare, gli abbuoni fiscali e i cambiamenti da apportare al funzionamento del sistema fiscale. L'anno fiscale va dal 6 aprile di un anno al 5 aprile dell'anno successivo. L'imposta sul reddito è applicata agli individui ed è una tassa sulle entrate totali dall'impiego, i profitti commerciali, i risparmi e gli investimenti. La tassa sulle plusvalenze è una tassa sui profitti o guadagni fatti nel comprare o vendere attività come titoli, azioni, antichità e proprietà. Si applica a individui e società, sebbene esistano norme diverse a seconda che si tratti di un individuo o di una società a responsabilità limitata. Per la tassa di successione lo scopo di questa imposta è tassare gli averi quando vengono trasferiti da una persona ad un'altra. Il caso più comune è alla morte, ma può anche essere applicata a doni fatti in vita. È una tassa insolita, in quanto è cumulativa durante tutta la vita di una persona. Esistono due tipi di quote per questa tassa: una per il passaggio in vita e l'altra per il passaggio alla morte. Per le imposte dirette sono previste speciali commissioni indipendenti composte da soggetti nominati dal Lord Cancelliere tra soggetti pratici di tributi ed avvocati lasciando così il contribuente di decidere se rivolgersi all'una o all'altra commissione. Per l'IVA (VAT) è previsto uno specifico tribunale. Contro le decisioni di questi organi è previsto un ricorso ad una “high court”, un appello alla “court of appeal” e quindi alla “House of Lords”.

Grecia: Il ricorso può essere proposto dopo che sia fallito il tentativo di bonario componimento con l'ufficio alla corte amministrativa di seconda istanza e finalmente al consiglio di stato competente per tutte le controversie di natura amministrativa. La valutazione dell'anno d'imposta per i diversi contribuenti è l'anno civile. Le dichiarazioni dei redditi dello stipendio così come il trattamento pensionistico, devono essere presentate nel periodo compreso tra il 4 maggio e il 1 giugno dell'anno che segue quello in cui il reddito è stato prodotto: la data esatta dipende dall'ultima cifra di diversi numeri di matricola d'imposta del contribuente. Altri soggetti devono archiviare le loro dichiarazioni dei redditi fra il 1 e il 15 marzo durante l'anno di valutazione secondo l'ultima cifra del loro numero di matricola specifico di imposta. Se la parte di reddito totale è derivata da un'attività di natura commerciale, per la quale era richiesta la tenuta dei libri “double entry” e il loro esercizio finanziario si è concluso in novembre o in dicembre, allora la data è più tarda ed è compresa fra il 16 e il 30 aprile. Tutti i soggetti che percepiscono reddito, devono dichiararlo all'interno della loro dichiarazione e possono dedurre tutte le spese permissibili compresi i permessi personali e le tasse ritenute alla

fonte. Gli individui che percepiscono un guadagno di 6000 euro non sono tenuti a presentare la dichiarazione. Le amministrazioni fiscali per il calcolo del reddito vanno a considerare diversi elementi: l'acquisizione di case, l'affitto ritenuto o reale, le spese di manutenzione dell'automobile. Se il reddito così ottenuto non supera il reddito dichiarato dal contribuente del 20%, le amministrazioni fiscali devono accettare come reddito finale, l'importo dichiarato dal contribuente. Il contribuente può mettere in discussione quanto è stato disposto dall'ufficio impositore se può fornire la prova che il suo "spending" deriva da altre fonti "non taxable".

Irlanda: L'ufficio non può riesaminare gli atti ma il reclamo deve essere indirizzato ad una speciale commissione composta da funzionari a tempo pieno nominati dal Ministero delle Finanze. La Commissione può ridurre, confermare, o aumentare l'accertato. La decisione può essere riesaminata da un giudice della corte circoscrizionale quindi da una alta corte e quindi dalla corte suprema per motivi di diritto. Così come accadeva in Italia fino al 1972 quando le vecchie Commissioni tributarie italiane rintracciata una materia imponibile superiore a quella accertata dall'ufficio e documentata negli atti del processo potevano rinviare l'avviso di accertamento perché l'ufficio tributario ne producesse uno nuovo. L'Irlanda risponde ad un sistema fiscale di "auto tassazione". Gli ispettori pubblicano i modelli della dichiarazione che i contribuenti dovranno presentare entro il 31 ottobre che segue la conclusione dell'anno relativo di imposta. Saranno specificati al suo interno i dettagli completi del reddito, dei guadagni, e dei reclami per rilievo così come tutto il capitale fisso acquisito durante l'anno di imposta. Sulle informazioni fornite dal contribuente, l'ispettore può effettuare tutte le inchieste necessarie per convincersi dell'esattezza dei dati forniti dal contribuente. Anche le istituzioni finanziarie e gli agenti che curano gli interessi dei contribuenti sono tenuti sotto controllo e devono segnalare l'eventuale apertura di conti bancari stranieri. Per le persone che intendano operare nel commercio, l'apertura di un esercizio commerciale è subordinata al fatto che il richiedente abbia aderito ai suoi obblighi di imposta. Un ufficio criminale speciale dei beni è stato creato nel 1996, composto dai funzionari dei commissari del reddito, dal "Gardia Siochana" (polizia irlandese) e dal reparto di benessere sociale. Compito dell'ufficio è quello di identificare i beni criminali provenienti da attività illecite e di darne immediatamente notizia all'ufficiale competente.

Lussemburgo: L'ordinamento statale del Lussemburgo prevede che l'organo chiamato a svolgere funzioni consultive in materia legislativa e amministrativa sia il Consiglio di Stato e ad esso viene affidata la risoluzione di tut-

te le controversie di carattere burocratico mentre altri organi di rilievo costituzionale (Consiglio economico e sociale, Consiglio nazionale per gli stranieri e Camere professionali) sono chiamati periodicamente a esprimere pareri su progetti specifici di legge. L'organizzazione della giustizia è di tipo verticistico e l'organigramma è strutturato secondo una ripartizione di indirizzo. In particolare nella posizione apicale dell'ordinamento giudiziario figura la Corte Costituzionale che decide sulla conformità delle leggi al dettato costituzionale con la sola eccezione per quelle di approvazione dei trattati internazionali. Gli organi giudiziari sono invece rappresentati, in ordine di importanza, dalla Corte superiore di giustizia, suddivisa in Corte di Cassazione, Corte d'Appello e ufficio del pubblico ministero, dai tribunali circoscrizionali competenti in materia civile e commerciale, dai giudici di pace (tre con sede in Lussemburgo, Esch sur Alzette e Diekirch) e competenti a deliberare su tutte le controversie non superiori a 750 euro in prima istanza e a 10mila euro in appello. Seguono poi il Consiglio arbitrale e il Consiglio superiore di previdenza sociale che giudicano, rispettivamente in prima istanza e in appello, in materia giuslavoristica. Gli organi amministrativi sono invece rappresentati dal Tribunale amministrativo e dalla Corte amministrativa. Il primo delibera innanzitutto su questioni che riguardano gli interessi privati relativamente alle decisioni amministrative che, per legge o regolamento, non prevedono altro tipo di ricorso ed è competente anche in materia di controversie relative alle imposte dirette e alle tasse comunali. Le decisioni del Tribunale amministrativo sono impugnabili dinanzi alla Corte amministrativa che è giudice di secondo grado anche per le decisioni in materia regolamentare. L'accertamento relativo alle imposte che il contribuente è tenuto a pagare può essere impugnato nel termine di tre mesi dinanzi al tribunale amministrativo e quindi dinanzi alla corte amministrativa. Se nessuna decisione viene presa entro 6 mesi dopo che il reclamo è stato archiviato, il contribuente può inoltrare il suo reclamo davanti alla corte amministrativa. Contro quest'ultima decisione è ammesso l'appello alla Corte d'Appello amministrativa.. Per quanto riguarda il termine di presentazione delle dichiarazioni annuali di reddito si sottolinea che in caso di cambiamento di residenza produce l'effetto di spaccare l'anno civile in due esercizi fiscali: un primo esercizio inerente alla responsabilità limitata d'imposta e un secondo sulla responsabilità illimitata: queste due parti sono tassate esclusivamente in modo che il reddito che appartiene ad ogni parte può trarre beneficio della tassa che si applica ai redditi bassi. Se al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi il contribuente fornisce la prova che il reddito che ha ricevuto mentre risiedeva all'estero è stato più basso della media di quanto percepiva in Lussemburgo, la tassa ritenuta eccedente viene rimborsata.

Olanda: Il contribuente non soddisfatto dell'esito della domanda di revisione dell'accertamento può ricorrere alla corte dei reclami e quindi alla suprema corte (Hoge Raad): non esiste un vero giudice tributario. Dopo la chiusura delle indagini, la Corte d'Appello deve rendere la relativa decisione scritta in 6 settimane. In circostanze straordinarie, questo periodo è prorogato di altre 6 settimane. La corte d'appello può anche rendere un'adecisione orale a seguito dell'udienza.

Portogallo: Il ricorso può essere proposto alla Tax Court di prima istanza, quindi alla corte amministrativa centrale ed infine alla suprema corte amministrativa: in questo stato sono presenti tre gradi di amministrazione della giustizia. Gli eventuali appelli proposti hanno l'obiettivo di ottenere una sentenza che renda invalide le decisioni amministrative o di impedirne l'applicazione.

Spagna: Il ricorso è esaminato da un corpo giudiziario amministrativo specializzato e diviso in corte regionale, nazionale e suprema, con la possibilità di ricorrere al Tribunale Costituzionale: la Spagna presenta una struttura di contenzioso fiscale simile a quella italiana. Vigè la regola generale che preclude al contribuente la possibilità di usufruire della fase giudiziaria non prima che la fase amministrativa relativa alla proposizione dell'appello sia esaurita.²³ Il contribuente dovrà presentare la propria dichiarazione dei redditi e nel caso in cui l'ispettore d'imposta riscontri delle anomalie, egli può presentare dola documentazione necessaria per integrarla o correggerla. Il governo spagnolo negli ultimi mesi ha annunciato una serie di riforme che rappresentano il primo passo verso la realizzazione di una più ampia riforma fiscale. Innanzitutto è prevista la riduzione dell'aliquota d'imposta sul reddito societario di un punto per ogni anno. Allo stesso modo, l'aliquota attuale del 30% prevista per le piccole e medie imprese verrà ridotta al 25%. Secondo il progetto di riforma, i dividendi, gli interessi e i "capital gains" realizzati da soggetti non residenti saranno tassati con l'aliquota del 18%.

Per quanto riguarda le stabili organizzazioni di società non residenti, la "branch profit tax", l'imposta che colpisce il reddito rimesso dalla stabile organizzazione spagnola alla società madre non residente, verrà incrementata dal 15% attuale al 18%. Tale imposta non troverà applicazione quando la società madre è residente in uno stato membro dell'Unione Europea o in uno Stato con il quale la Spagna ha concluso una convenzione contro le doppie

²³ C. PALAO TABOADA, *Il processo tributario in Spagna*, Riv. dir. trib. int, 2005, 21.

imposizioni. Il governo spagnolo prevede inoltre di introdurre alcune misure dirette a contrastare l'elusione fiscale: se vi è una società localizzata in un paradiso fiscale, sarà considerata residente in Spagna se qui possiede la maggior parte dei suoi beni o svolge la sua attività. I soggetti residenti in stati che non hanno attuato con la Spagna uno scambio di informazioni effettivo, saranno tenuti a nominare un rappresentante fiscale in Spagna nell'ipotesi in cui si trovino ad essere titolari di beni nel territorio spagnolo. In tal modo l'Amministrazione della finanziaria potrà controllare gli atti di disposizione del bene e del reddito derivante da tali operazioni.

Svezia: È previsto un ricorso alla Corte regionale amministrativa, alla Corte amministrativa di appello e quindi alla suprema corte amministrativa: si tratta di un processo di carattere squisitamente amministrativo. La valutazione sul reddito imponibile degli individui viene effettuata attraverso la presentazione di una dichiarazione dei redditi che viene presentata all'ufficio di imposta del distretto di appartenenza. L'eventuale omissione di questo obbligo, farà sollevare un controllo da parte dell'amministrazione finanziaria che è tenuta a richiedere tramite i funzionari d'imposta, le informazioni supplementari al contribuente. L'esito dei controlli sarà suscettibile di cambiamenti su istanza del contribuente nel termine di 5 anni e in caso di pronuncia sfavorevole, tale termine sarà ridotto ad un anno.

Svizzera: La tassazione del reddito dei contribuenti avviene sulla base di una dichiarazione d'imposta. L'Amministrazione finanziaria provvede a spedire al contribuente un Modello sul quale l'interessato dovrà indicare tutte le proprie possidenze e i costi sostenuti per conseguire il reddito e restituirlo entro trenta giorni dal ricevimento. La dichiarazione viene elaborata ed effettuata d'ufficio con la liquidazione dell'imposta da versare. In presenza di dati non veritieri, il soggetto passivo viene sottoposto a ispezione e potrà essere accertato sulla base del potere di apprezzamento discrezionale dell'Amministrazione. L'atto di tassazione (il corrispondente dell'avviso di accertamento) viene intimato per iscritto. Contro di esso è ammesso reclamo entro i termini ivi indicati. I reclami variano in relazione alle singole normative cantonali. In genere è prevista una commissione cantonale quale giudice unico per le tasse comunali e cantonali. Per le altre tasse è previsto un appello alla corte federale: questo processo ha il vantaggio di avere i giudici più vicini ai cantoni. Il sistema tributario elvetico riflette la forma federalista dello Stato (Confederazione), nel cui ambito il prelievo fiscale è attuato dallo Stato, dai Cantoni e dai Comuni. La Confederazione e il Cantone possono riscuotere imposte dello stesso genere, nello stesso periodo temporale e in capo allo stesso soggetto

passivo. Infatti tra Confederazione e Cantone non vige il divieto di doppia imposizione mentre tale divieto opera per evitare la doppia imposizione intercantonale. Nell'ambito della potestà impositiva, la Confederazione riscuote soltanto le imposte previste dalla Costituzione federale mentre i Cantoni possono liberamente scegliere le imposte da prelevare, tranne quelle espressamente vietate dalla Confederazione. Ne consegue che la pressione fiscale è difforme sul territorio statale e varia da Cantone a Cantone. Una particolarità del sistema fiscale svizzero è il fatto che, in gran parte dei casi, è il cittadino che si pronuncia, attraverso referendum obbligatori o facoltativi, sulla determinazione delle tariffe, delle aliquote e dei coefficienti d'imposta. Altra nota di rilievo è l'attuazione di un sistema di informazione fiscale sin dalla primissima infanzia. La Confederazione ha inserito la materia fiscale nell'ordinamento scolastico, come parte integrante dell'educazione civica. Le imposte si distinguono in federali, cantonali e comunali. Le imposte federali contengono tipologie di imposte dirette (imposte di reddito sull'utile, sulla sostanza e sul capitale) e imposte indirette (imposte sul consumo, sul possesso o sul dispendio). L'imposta federale sul reddito delle persone fisiche colpisce il reddito complessivo delle persone dimoranti in Svizzera. Per dimorante si intende una persona che svolga un'attività lucrativa nella Confederazione per almeno 30 giorni all'anno o che risieda in Svizzera per almeno 90 giorni annui. Dal reddito complessivo lordo vengono dedotte le spese occorse per il suo conseguimento e altre deduzioni generali (contributi, interessi passivi). L'aliquota legale massima, fissata dalla Costituzione, è pari all'11,5%.

L'imposta sull'utile delle persone giuridiche è applicata nella misura dell'8,5 per cento nei confronti delle società di capitali e delle cooperative. Le società di partecipazioni beneficiano di una riduzione dell'imposta consistente nel rapporto tra il ricavo netto della partecipazione e l'utile netto complessivo. Per tale ragione le holding con il 100 per cento di partecipazioni non pagano l'imposta sull'utile. Le associazioni, le fondazioni e le altre corporazioni scontano la suddetta imposta nella misura del 4,25 per cento.

L'imposta preventiva federale è un'imposta riscossa alla fonte sui redditi di capitale (interessi e dividendi) in misura corrispondente alle seguenti aliquote: 35 per cento sulle rendite vitalizie e sulle pensioni, 15 per cento sulle vincite delle lotterie svizzere e 8 per cento sulle prestazioni assicurative. Sono tributi federali anche la tassa sulle case da gioco e la tassa di esenzione dall'obbligo militare che viene assolta nella misura di 3 franchi ogni 100 franchi di reddito. Tra le imposte indirette la più nota è l'imposta sul valore aggiunto. Le fonti normative dell'Iva sono contenute nell'articolo 130 della Costituzione e nella legge federale del 2 settembre 1999. L'Iva è stata però introdotta nell'ordinamento federale dal 1° gennaio 1995. Il cambiamento della

disciplina (dall'imposta sulla cifra d'affari all'imposta sul valore aggiunto) è consequenziale all'affermarsi dell'Iva negli Stati membri della Ue. L'imposta sul valore aggiunto è riscossa in ogni fase di produzione e distribuzione, sull'importazione di beni, sulle prestazioni di servizi effettuati in Svizzera e per la fornitura di servizi da imprese con sede all'estero. È soggetto all'imposta chiunque svolga una attività indipendente, commerciale o professionale, diretta al conseguimento di entrate, anche senza fine di lucro, purché le forniture, le prestazioni di servizi e il consumo sul territorio elvetico (Svizzera e Liechtenstein) superino complessivamente 75mila franchi svizzeri annui. Sono inoltre soggetti coloro che ottengono da imprese estere prestazioni di servizi imponibili per più di 10mila franchi annui ovvero che sono soggetti all'obbligo di pagare il dazio a titolo di imposta sull'importazione di beni. Non sono invece soggetti all'imposta le imprese la cui cifra d'affari non supera 250 mila franchi; le società sportive che non perseguono uno scopo lucrativo e sono gestite a titolo onorifico, le istituzioni di utilità pubblica la cui cifra d'affari annua non supera 150mila franchi, nonché gli agricoltori che forniscono prodotti agricoli della propria azienda. La base di calcolo dell'Iva dovuta è costituita dalla controprestazione lorda convenuta. Il contribuente può dedurre l'imposta che grava sugli acquisti di beni, sull'acquisizione di servizi e anche sulle importazioni di beni: la c.d. "*deduzione dell'imposta precedente*" evita un cumulo di imposta. L'imposta grava sul consumatore finale e può essere inclusa nel prezzo di vendita o esposta in fattura con importo separato. L'imposta non è dovuta sia in caso di operazioni esenti che in caso di operazioni escluse. La differenza esiste tuttavia nel diritto alla detrazione dell'imposta a monte. Il diritto è riconosciuto unicamente per l'acquisto di beni e prestazioni di servizi utilizzati per operazioni esenti dall'imposta (cd. esenzione propria). Nel caso di beni o prestazione di servizi diretti al conseguimento di volumi di affari esclusi dall'imposta, non è ammessa la deduzione dell'imposta precedente (cd. esenzione impropria). Sono operazioni esenti le forniture per l'esportazione, i trasporti oltre confine, le prestazioni rese a destinatari con sede sociale o domicilio all'estero. Tra le operazioni escluse figurano le prestazioni sanitarie pubbliche, la previdenza e la sicurezza sociale, le prestazioni di educazione, insegnamento e assistenza all'infanzia e alla gioventù, le operazioni del traffico monetario e dei capitali (eccetto le gestioni patrimoniali e le operazioni di incasso), la locazione di immobili, la vendita di immobili, le prestazioni assicurative. Per ciò che concerne le aliquote si osserva che esse sono di tre tipi: normale (7,6 per cento), speciale (3,6 per cento), ridotta (2,4 per cento). L'Amministrazione federale accorda ai contribuenti con requisito di cifra d'affari annua fino a 3 milioni di franchi e un debito fiscale massimo di 60mila franchi annui, la possibilità di procedere a

un rendiconto semplificato. Il debito fiscale è l'imposta effettivamente dovuta al Fisco e si ottiene moltiplicando la cifra d'affari per l'aliquota della corrispondente attività. Ad esempio un architetto lo calcolerà con l'aliquota della sua categoria (6 per cento) ma nella fattura al contribuente finale l'Iva sarà invece esposta nella misura del 7,6 per cento (aliquota dell'Iva normale sulle transazioni). Il contribuente finale pertanto è soggetto alle aliquote stabilite in ragione della tipologia della prestazione, mentre il soggetto passivo che deve rendicontare, invece, è soggetto all'aliquota della sua categoria. La riscossione dell'imposta generata da operazioni interne è di competenza dell'Amministrazione federale delle Finanze, mentre l'imposta dovuta sulle importazioni è di competenza dell'Amministrazione delle dogane. Secondo le vigenti leggi costituzionali federali, una quota del gettito è destinata a finalità sociali: alla Avs (pensioni), al finanziamento delle grandi strutture ferroviarie, dell'assicurazione contro le malattie e al sovvenzionamento delle classi sociali meno abbienti.

La tassa di bollo si applica, invece, sui titoli in emissione con aliquote variabili dallo 0,6 per cento all'1,2 per cento, e sui titoli in negoziazione con aliquote variabili dall'1,5 al 3 per cento. Altri tributi indiretti sono la tassa sui premi di assicurazione (5 per cento) e le imposte sui consumi di tabacco, birra, oli minerali, autoveicoli, bevande. Vigono inoltre dazi e tributi doganali. La normativa fiscale prevede un regime di tassazione agevolata per merci provenienti da Paesi con rapporti commerciali privilegiati.

* * *

Dall'esame delle problematiche istituzionali e fiscali della U.E. emerge che tutt'ora sussiste tuttora un frazionamento del sistema fiscale europeo al quale non ha certo favorito l'unificazione il progressivo ingresso di nuovi stati con sistemi e tradizioni tributarie proprie. Anche i sistemi processuali tributari fiscali subiscono analoga sorte, ma con una tendenza nel vedere gran parte delle controversie tributarie trovare soluzione in sede procedimentale e poi processuale amministrativa. Si deve sottolineare, quindi, il rischio che, in un possibile futuro, il sistema processuale tributario europeo si configuri nella giurisdizione "amministrativa", con una soppressione dei giudici fiscali "veri", quali giudici di una giurisdizione tributaria speciale, come si è ora delineata in Italia.

È, quindi, opportuno uno sforzo, volto ad affermare l'importanza della funzione svolta da un giudice speciale tributario, nell'ambito del *giusto processo*, che passa necessariamente attraverso una maggiore professionalità dei componenti. L'osmosi di figure specifiche di alcuni stati in altri è già avvenuta.

nuta con il Garante del contribuente²⁴ e, quindi, nulla esclude che l'attesa di una migliore tutela giurisdizionale non comporti l'istituzione di un giudice speciale tributario anche nel resto dei paesi dell'Europa.

Concludendo l'aspirazione ad un omogeneo trattamento fiscale per i contribuenti sembra svilupparsi timidamente per quanto riguarda i tributi ed in primis per l'IVA e per i profili doganali. Le tutele processuali non sembrano invece essere al centro di una pressante attenzione da parte dei differenti legislatori, i quali pur riconoscendo il principio del giusto processo riducono la portata del principio ancora nell'interno delle sopresse barriere doganali (*lex loci*).

²⁴ F. D'AYALA VALVA, *Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, Riv. Dir. Trib., 2000, 1037.

**La trattazione della controversia
innanzi alle Commissioni tributarie
tra istanze garantiste e battaglie di retroguardia**

GIUSEPPE MARIA CIPOLLA

Ordinario di Diritto Tributario - Università degli Studi di Cassino

1. L'art. 33, comma 1 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dispone – come è noto – che “la controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza, con apposita istanza da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite entro il termine di cui all'art. 32, comma 2”.

La disposizione trascritta – come pure è noto – è stata emessa in conformità alla scelta operata dall'art. 30, comma 1, lett. g) della legge delega 30 dicembre 1991, n. 413 di articolare il processo tributario in due riti alternativi di cui quello in camera di consiglio rappresenta la regola, e quello in pubblica udienza l'eccezione.

La legittimità costituzionale di tale regime processuale è stata riconosciuta dalla Consulta con la risalente sentenza 23 aprile 1998, n. 141.

A distanza di oltre dieci anni da tale sentenza forse sarebbe opportuno ripensare le conclusioni cui la Corte costituzionale è pervenuta per riformare in parte qua il d.lgs. n. 546/92 o, quanto meno, per dichiarare l'illegittimità costituzionale di tale disposizione.

2. Gli argomenti addotti dalla Corte nel richiamato precedente sono sostanzialmente quattro:

- la natura documentale del processo tributario “sia sotto l'aspetto probatorio, che difensivo”;
- l'essere assicurata la pubblicità del giudizio, pur nei casi in cui la trattazione è avvenuta in camera di consiglio, “dalla pubblicità degli atti depositati nel fascicolo di causa” (come tali “accessibili a chiunque vi abbia interesse”) e dalla “pubblicità della decisione che deve essere motivata nell'osservanza del canone di congruità argomentativa”;
- l'“interesse generale ad un più rapido funzionamento del processo”, “interesse che assume particolare rilievo per il processo tributario, gravato da un contenzioso di dimensioni particolarmente ingenti e caratterizzato da tempi di decisione egualmente abnormi”;
- la possibilità concessa alle parti di essere comunque sentite dal collegio ogni qualvolta presentino un'apposita istanza.

Tali argomenti non giustificano, a nostro avviso, le conclusioni cui la Consulta è pervenuta. Ciò per le seguenti ragioni.

2.1. Quanto al primo, l'asserita natura documentale del processo tributario si risolve – a ben vedere – in una petizione di principio. Così argomentando, infatti, la Consulta confonde la causa con l'effetto. È agevole obiettare che il processo tributario è documentale perché la legge condiziona la pubblicità dell'udienza ad un'istanza di parte, per un verso, e perché ancora la legge vieta la prova testimoniale, per l'altro.¹

Tale assunto, inoltre, è infondato. Anche in un processo – come quello amministrativo – dominato dal principio della scrittura,² la trattazione del ricorso è a regime orale; con la conseguenza che è nulla la sentenza emessa dal TAR senza che alle parti fosse stato comunicato l'avviso di fissazione dell'udienza e senza che, di conseguenza, le parti fossero state messe in condizione di prendere parte all'udienza.³

Né a diverse conclusioni, sempre con riguardo al processo amministrativo, si può pervenire argomentando dall'art. 23, comma 1 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034 (c.d. legge TAR) il quale – come è noto – pone a carico delle parti l'onere di richiedere la discussione del ricorso. Tale disposizione, infatti, ha una *ratio* ben diversa da quella di subordinare la discussione orale ad un'apposita istanza di parte, quella evitare la perenzione del giudizio.

Nello stesso processo tributario, ancora, non mancano momenti di oralità. Le parti, infatti, hanno sempre il diritto di svolgere oralmente le proprie difese nei casi in cui sia chiesta la sospensione dell'esecuzione dell'atto impu-

¹ Un errore prospettico simile a quello stigmatizzato nel testo sarebbe stato successivamente commesso dalla Corte costituzionale nella sentenza 21 gennaio 2000, n. 18 con la quale è stata dichiarata non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 4 d.lgs. n. 546/92 nella parte in cui non ammette nel processo tributario la prova testimoniale. In tale occasione, infatti, uno degli argomenti adottati dalla Corte per dichiarare infondata la questione è stata la "spiccata specificità" del processo tributario senza però chiarire la Corte cosa si nasconda dietro tale espressione. La tesi è stata stigmatizzata in dottrina, tra gli altri, da P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in Rass. trib., 2004, 26 ss. e da F. GALLO, *Il «giusto» processo tributario*, in AA.VV., *Il giusto processo*, Roma, 2003, 117 ss.

² Così, per tutti, V. CAIANIELLO, *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Torino, 2003, 463.

³ Cons. Stato, sez. IV, 8 novembre 2000, n. 5985, in Rep. Foro it., 2001, voce *Giustizia amministrativa*, n. 696 secondo cui "il precetto della comunicazione dell'avviso d'udienza ai procuratori costituiti in giudizio viene stabilito nell'interesse delle parti ed a tutela del loro diritto di difesa che si esplica anche con la partecipazione dei difensori all'udienza di trattazione. Il mancato invio dell'avviso di udienza configura un difetto di procedura, da cui consegue la nullità dell'udienza di discussione e di tutti i successivi atti processuali, ivi compresa la decisione finale, che risultino collegati con il medesimo avviso".

gnato (art. 47, comma 4 d.lgs. n. 546/92) oppure sia chiesta l'ottemperanza di un giudice tributario (art. 70, comma 7 d.lgs. n. 546/92). Ci si dovrebbe, quindi, interrogare sulla ragionevolezza della distinzione posta in via normativa tra il regime riservato alla trattazione delle istanze di sospensione e dei ricorsi per ottemperanza, da un lato, e quello previsto, invece, per la trattazione del merito, dall'altro.

2.2. La pubblicità del processo – e con questo passiamo ad esaminare la fondatezza del secondo argomento addotto dalla Consulta – non è garantita soltanto dalla pubblicità degli atti (la cui consultazione, contrariamente a quanto sostenuto dalla Corte, non è affatto possibile al *quisque de populo* diversamente da quanto deve dirsi per il diritto dei terzi di assistere all'udienza) e dalla motivazione della sentenza, ma prima ancora dalla facoltà dei terzi – portatori di quella sovranità popolare in forza della quale la giustizia dev'essere amministrata ex art. 101, comma 1 cost. – di assistere al dibattimento.⁴ Solo nei casi in cui la tutela della *privacy* del contribuente dovesse prevalere sull'interesse pubblico alla pubblicità del dibattimento può essere ragionevole stabilire che l'udienza innanzi alle Commissioni tributarie debba tenersi a porte chiuse come nel caso della trattazione dell'istanza di sospensione cautelare o in quello di trattazione del ricorso per ottemperanza. In tali casi, però, è riconosciuto pur sempre al contribuente il diritto di svolgere oralmente le proprie difese innanzi al collegio.⁵

L'art. 6, par. 1 della Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) distingue il diritto di ogni persona ad “*un'equa e pubblica udienza*” (primo periodo) dal dovere per il giudice di rendere la sentenza “*pubblicamente*” (secondo periodo), confermando in tal modo che la pubblicità dell'udienza è un valore tutelato di per sé dalla Convenzione e che, nel contempo, la pubblicità assicurata *ex post* (come quella garantita, ex art. 6, par. 1 detto, dall'emissione della sentenza o quella, cui ha riguardo la Consulta nella sentenza n. 141/98, espressa dalla motivazione della decisione) non assorbe e non esaurisce quelle forme di pubblicità del processo da apprestare *ex ante* (come, appunto, la pubblicità dell'udienza). È evidente che il massimo della trasparenza di un processo si ottiene anche quando si assicuri a tutti (e non solo alle parti) la possibilità di

⁴ Facoltà – quella indicata nel testo – facilmente esercitabile potendo chiunque entrare in aula ed assistere all'udienza senza, per questo, dover dimostrare di avervi interesse.

⁵ Diversamente dalla camera di consiglio prevista per il rito ordinario dall'art. 33, comma 1 d.lgs. n. 546/92, infatti, la camera di consiglio prevista in sede cautelare ed in sede di ottemperanza deve tenersi sempre alla presenza delle parti (cfr., rispettivamente, l'art. 47, comma 4 e l'art. 70, commi 6 e 7 d.lgs. n. 546/92).

assistere all'udienza: la funzione della pubblicità si estrinseca nell'assicurare "il controllo del potere giudiziario da parte del pubblico per garantire il diritto ad un giusto processo".⁶ Subordinare la tutela di tale interesse alla presentazione di un'apposita istanza si traduce nell'introdurre nel nostro processo una regola capziosa di cui non v'è traccia nella Convenzione.

Né in contrario può validamente obbietersi che l'art. 6, par. 1 CEDU dispone che in casi eccezionali, individuati da questa stessa disposizione, l'udienza possa non essere pubblica. A ben vedere, tali eccezioni non solo sono tutte funzionali a tutelare interessi (ritenuti meritevoli di maggior tutela rispetto a quello della trasparenza del processo, come l'interesse della giustizia, della morale, dell'ordine pubblico, della sicurezza nazionale, dei minori o quello della protezione della vita privata delle parti in causa) che non possono essere utilmente richiamate per giustificare il regime del doppio rito previsto dall'art. 33, comma 1 d.lgs. n. 546/92, ma, per di più, *legittimano la compressione del diritto dei terzi a partecipare all'udienza, non già il diritto della parte del processo ad essere sentita dal giudice in contraddittorio con la controparte: una cosa è stabilire che la controversia sia trattata senza la presenza del pubblico, ma nel contraddittorio delle parti; altra e ben diversa cosa, invece, è stabilire che le parti non possano partecipare all'udienza se nessuna di esse abbia formalizzato la propria richiesta con "apposita istanza"*.⁷

2.3. Che la pubblica udienza, essendo subordinata ad un'apposita istanza

⁶ Così CEDU, 8 dicembre 1983, *Axen*, in Foro it., 1984, IV, 266.

⁷ La non comparabilità delle situazioni richiamate nel testo giustifica, a nostro avviso, la diversa soluzione che deve darsi alla questione della conformità a Costituzione di processi che si tengono sì a porte chiuse (come si tiene, in via ordinaria, il processo innanzi alle Commissioni tributarie in difetto di un'espressa richiesta di una delle parti di discutere la controversia), ma assicurano il pieno contraddittorio orale tra le parti (diversamente, invece, dal nostro processo). In tali altre ipotesi, infatti, essendo escluso dall'udienza soltanto il pubblico non viene leso il principio del contraddittorio, né tanto meno viene leso l'interesse ad ottenere una sentenza il più possibile giusta. Del tutto condivisibili sono, pertanto, le sentenze della Consulta che hanno in più occasioni riconosciuto la legittimità costituzionale di procedimenti giurisdizionali che non sono pubblici (nel senso che non ammettono il pubblico), ma che consentono comunque alle parti di svolgere oralmente le proprie difese: *ex multis*, Corte cost., 2 febbraio 1971, n. 12, in Giur. cost., 1971, 89, con nota di G. ZAGREBELSKY, *La sezione disciplinare del Consiglio superiore della magistratura come giudice a quo: possibili implicazioni* (sul procedimento disciplinare a carico dei magistrati); Corte cost., 13 maggio 1993, n. 235, *ivi*, 1993, 1718, con nota di A. PACE, *Procedimento giurisdizionale in materia disciplinare e deroga al principio di pubblicità* (sul procedimento disciplinare a carico dei giornalisti); Corte cost., 8 febbraio 1991, n. 69 e Corte cost., 9 maggio 2001, n. 115, rispettivamente, *ivi*, 1991, 496, e *ivi*, 2001, 917, con note di G. GARATI, *La Corte costituzionale promuove la struttura del «nuovo» rito abbreviato* e di M. ANNUNZIATA, *In tema di atti utilizzabili nel rito abbreviato* (sul giudizio penale abbreviato).

di parte, sia funzionale a tutelare il diritto di difesa della parte istante a fronte delle difese svolte da controparte è pacifico.

Si sbaglierebbe, però, se si confinasse il ruolo svolto dalla pubblica udienza entro tali limiti. La pubblica udienza è funzionale pure a verificare la corretta e completa acquisizione da parte del giudice dei fatti allegati in giudizio.

In uno Stato di diritto, tutela giurisdizionale e tecnica del processo sono le due facce della stessa medaglia. Servirsi del processo significa (pure) rispettare quelle regole che l'ordinamento appresta per lo svolgimento del processo, non ultima quella sulla ripartizione degli oneri probatori: a parte le decisioni di puro rito e quelle in cui viene risolta una questione di diritto, vince la parte che dimostra di avere ragione.⁸ Avere ragione, a sua volta, implicava che una parte convinca il giudice della fondatezza delle proprie argomentazioni. Per raggiungere tale risultato occorre – quanto meno ed a tacer d'altro – che il giudice legga (e capisca) le “carte processuali”. E ciò potrà essere massimamente assicurato prevedendo, a regime, che le parti possano interloquire almeno una volta con il giudice.

Limitando l'indagine al processo tributario, l'art. 34, comma 1 d.lgs. n. 546/92 modula lo svolgimento dell'udienza in due sotto-fasi: “*il relatore espone al collegio i fatti e le questioni della controversia*”, e solo dopo la relazione “*il presidente ammette le parti presenti alla discussione*”. La circostanza che l'udienza sia unica non può giustificare in alcun modo la sovrapposizione delle due sotto-fasi fino al punto di eliminare la prima (come, purtroppo, si assiste non di rado nella prassi seguita dalle Commissioni tributarie).

La scansione dell'udienza pubblica in due momenti distinti – di cui il primo (sotto il profilo logico-giuridico e sotto quello temporale) consiste nella relazione del giudice ed il secondo, successivo al primo, nella discussione delle parti – non è espressione di un vuoto formalismo. Tutt'altro: l'esposizione dei fatti e delle questioni controverse deve avvenire in pubblica udienza non tanto e non solo per rendere edotti gli altri componenti del collegio dell'oggetto del processo sì da assicurare la collegialità della decisione ex art. 35, comma 1 d.lgs. n. 546/92 (che, se così fosse, la relazione potrebbe essere svolta in camera di consiglio prima ancora che le parti siano introdotte in aula), quanto per consentire alle parti di verificare se il relatore (vero *dominus* della causa) ha ben individuato il *thema decidendum*. In base alla relazione svolta dal giudice, le parti sono messe in condizione di comprendere se la *causa petendi*, il *petitum* e le eccezioni eventualmente proposte siano state correttamente individuate dal giudice.

⁸ Sia consentito rinviare sul punto al capitolo quinto del mio *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005.

L'esposizione dei fatti e delle questioni controverse da parte del relatore dovrebbe, dunque, essere finalizzata a scongiurare il rischio che la decisione della controversia (da assumere subito dopo la discussione in pubblica udienza in forza del c.d. principio di immediatezza dettato dall'art. 35, comma 1 d.lgs. n. 546/92) sia adottata in violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato (art. 112 c.p.c.) o che comunque sia emessa dal collegio fraintendendo le argomentazioni difensive svolte dalle parti: a scongiurare, in altri termini, il rischio che sia denegata giustizia.⁹

2.4. Ma non solo. La pubblicità dell'udienza serve pure a tutelare l'effettività del contraddittorio e l'attuazione di una piena giustizia tutte le volte in cui il giudice intenda battere la c.d. *terza via* rilevando d'ufficio una questione che nessuna delle parti aveva dedotto come quella di inammissibilità del ricorso (o dell'appello) per tardività, per irregolare costituzione del contraddittorio o, ancora, per difetto di giurisdizione.

Nel consacrare il principio del contraddittorio, l'art. 111, comma 2 cost. non pone limiti di alcun genere. La funzione dialettica del processo (di ogni processo, non escluso quindi quello tributario) va di conseguenza garantita non solo sulle questioni di merito rimesse all'iniziativa processuale delle parti, ma anche sulle questioni rilevabili d'ufficio dal giudice: l'essere il giudice soggetto terzo ed imparziale non esclude (ma anzi rafforza) l'esigenza di prevedere appositi meccanismi di *party control* sul suo operato come, appunto, quello di rendere il processo effettivamente partecipativo anche su tali questioni sì da realizzare, anche *in parte qua* e per un verso, una piena partecipazione dialettica delle parti all'amministrazione della giustizia e da evitare, per l'altro, l'emissione di una sentenza non giusta.

Con l'*arrêt* 24 gennaio 2000, n. 1,¹⁰ l'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato ha enunciato il principio secondo cui "*il giudice amministrativo, prima di decidere una questione rilevata d'ufficio, deve indicarla alle parti, per consentirne la trattazione in attuazione del principio del contraddittorio*".¹¹ Con tale sentenza il Consiglio di Stato, discostandosi dalla propria precedente giurisprudenza,¹² giunge a riconoscere – per la prima volta, a quanto consta – la

⁹ Sembra scontato che la pubblicità dell'udienza può scongiurare il rischio paventato nel testo se e solo se la relazione orale della causa fosse effettivamente svolta e fosse nel contempo esauriente.

¹⁰ In Foro it., 2000, III, 305.

¹¹ In applicazione del principio di cui al testo, la stessa Adunanza, anziché dichiarare d'ufficio irricevibile l'appello, ha indicato in udienza la relativa questione ed ha assegnato alle parti un termine per presentare memorie.

¹² A ben diverse conclusioni, infatti, era pervenuta la giurisprudenza precedente: cfr., per tutte,

necessità di garantire il contraddittorio anche nella trattazione delle questioni rilevabili d'ufficio. Il richiamo al principio del contraddittorio è sintomatico del fatto che i giudici amministrativi abbiano inteso non solo che il giudice possa segnalare preventivamente alle parti le questioni rilevabili d'ufficio, ma che un'eventuale omissione determini un vizio della decisione.

Una questione analoga si pone nel processo civile con riguardo all'art. 183, comma 4 (già comma 3) c.p.c. secondo cui nell'udienza di trattazione il giudice "indica (*scilicet*, alle parti) le questioni rilevabili d'ufficio delle quali ritiene opportuna la trattazione".

A tale questione la giurisprudenza non sempre ha fornito una risposta univoca sostenendo, ora, che "il potere del giudice di aprire il contraddittorio sulle questioni rilevabili di ufficio ai sensi dell'art. 183 c.p.c. non può essere inteso come obbligo di procedervi sempre e comunque, pena l'invalidità della sentenza",¹³ ora invece che "è nulla la sentenza che si fonda su una questione rilevata d'ufficio e non sottoposta dal giudice al contraddittorio delle parti".¹⁴

Delle due tesi va sicuramente seguita la seconda. In tal senso depone, a nostro avviso, la duplice esigenza di assicurare la pienezza del contraddittorio nel rispetto del canone costituzionale del giusto processo, e di interpretare la norma nel senso di assegnare ad essa un contenuto precettivo.

Non sembrano poi esistere ragioni ostative all'applicabilità dell'art. 183, comma 4 c.p.c. al processo tributario in forza della norma generale di rinvio dettata dall'art. 1, comma 2 d.lgs. n. 546/92. Tale decreto, infatti, pone a carico della parte resistente l'onere di proporre in sede di controdeduzioni le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio (art. 23, comma 3), ma nulla dispone in ordine alla rilevanza d'ufficio delle questioni da parte delle Commissioni tributarie. In forza del combinato disposto degli artt. 1, comma 2 d.lgs. n. 546/92 e 183, comma 4 c.p.c., pertanto, anche le Commissioni tributarie dovrebbero indicare alle parti le questioni rilevabili d'ufficio ogni qual volta l'udienza sia pubblica: in difetto, la sentenza dovrebbe essere annullata dal giudice dell'impugnazione con consequenziale rimessione

Cons. Stato, sez. V, 15 luglio 1998, n. 1045, in Foro it., 1999, III, 486, sull'inammissibilità del ricorso per mancata produzione in giudizio della delibera che autorizzava il legale rappresentante dell'ente locale a stare in giudizio (nella specie, è significativo precisare che, nel caso in cui il giudice avesse rilevato d'ufficio la questione, la parte avrebbe potuto produrre il documento mancante ed evitare in tal modo la declaratoria di inammissibilità del proprio ricorso).

¹³ Cons. Stato, sez. V, 4 aprile 2002, n. 1877, in Ragiusan, 2002, fasc. 222, 49 (tale pronuncia si segnala per avere affrontato la questione dell'applicabilità dell'art. 183 c.p.c. al processo amministrativo).

¹⁴ Cass., sez. I, 21 novembre 2001, n. 14637, in Giur. it., 2002, 1363, con nota di Chiarloni.

degli atti al giudice di grado inferiore ai sensi dell'art. 59, comma 1, lett. b) d.lgs. n. 546/92 se si tratta di pronuncia emessa dalla Commissione tributaria provinciale¹⁵ o ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4) c.p.c. se si tratta, invece, di pronuncia emessa dalla Commissione tributaria regionale.

Se si condividono le suesposte riflessioni, si deve pure riconoscere l'esigenza di sottrarre al giudice tributario il monopolio delle questioni rilevabili d'ufficio nel senso di obbligare sistematicamente le Commissioni tributarie a sollevare direttamente in udienza le questioni stesse in modo da consentire alle parti l'esplicazione delle difese. In tanto, però, ciò sarà possibile in quanto a regime la trattazione della controversia sia pubblica.

2.5. Con riguardo ancora all'ulteriore argomento addotto dalla Corte delle leggi nella sentenza n. 141 del 1998 (l'esigenza di assicurare la celerità del processo), non sembra che la pubblicità dell'udienza possa essere condizionata ad un dato contingente come quello del numero dei procedimenti pendenti. Se così fosse, vien da chiedersi come la Consulta risolverebbe la questione se le fosse riproposta oggi tenuto conto che gli istituti dell'accertamento con adesione, della conciliazione giudiziale e, soprattutto, del condono hanno di gran lunga deflazionato il carico di lavoro delle Commissioni tributarie.

Peraltro, nel processo amministrativo il cui carico di lavoro non è certamente inferiore a quello delle Commissioni tributarie la discussione del ricorso – lo si ribadisce – è sempre orale.

Sembra poi apodittico l'assunto secondo cui il processo tributario è "caratterizzato da tempi di decisione" "abnormi". Chi ha un minimo di dimestichezza con il giudizio innanzi alle Commissioni tributarie, sa bene che i tempi della giustizia tributaria sono ben più veloci di quelli di altri sistemi processuali che prevedono invece, a regime, la discussione orale della causa. Valga, ancora, l'esempio del processo amministrativo, nonché quello del processo del lavoro.¹⁶

Sembra errato, da ultimo, porre un ferreo automatismo tra trattazione del ricorso in camera di consiglio e rapidità del giudizio. Indubbiamente, il rito in pubblica udienza richiede un maggior dispendio di tempo e di energie. È pur vero, però, che l'impossibilità per il giudice di interloquire con le parti potreb-

¹⁵ Sempreché – beninteso – si interpreti l'art. 59, comma 1, lett. b) d.lgs. n. 546/92 in senso estensivo, sì da ricomprendere nella "irregolare costituzione del contraddittorio" anche l'ipotesi in esame.

¹⁶ Per l'assunto che grava sul giudice del lavoro l'obbligo di ammettere le parti alla discussione orale prima di pronunciare la sentenza v. Cass., sez. III, 26 maggio 2000, n. 6979, in Rep. Foro it., 2000, voce *Lavoro e previdenza (controversie)*, n. 228; *contra*, Cass., sez. lav., 12 novembre 1998, n. 11458, *ivi*, 1998, voce *cit.*, n. 359.

be costringere il collegio – sempreché le Commissioni fossero meno parche nell'utilizzare i poteri istruttori previsti dall'art. 7 d.lgs. n. 546/92 – ad emettere un'ordinanza istruttoria volta ad acquisire quei chiarimenti che, in ipotesi, avrebbe potuto direttamente ottenere in udienza. Come pure aveva a suo tempo sostenuto la Commissione tributaria regionale di Milano nelle ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale della questione che ne occupa,¹⁷ “*le parti potrebbero... dare un contributo alla definizione della controversia sia illustrando le loro argomentazioni, sia fornendo chiarimenti e precisazioni tali da evitare decisioni istruttorie, nel rispetto del principio di economicità del giudizio*”.

2.6. Quanto poi all'ultimo argomento addotto dalla Corte delle leggi, non è dubbio che a seguito della presentazione dell'istanza le Commissioni tributarie hanno l'obbligo di avvisare le parti costituite della discussione in pubblica udienza e di ammettere alla discussione le parti che si presentano il giorno dell'udienza. È pur vero però che, secondo una lettura sicuramente stigmatizzabile di recente dalla S.C.,¹⁸ l'eventuale presentazione dell'istanza prevista dall'art. 33, comma 1 d.lgs. n. 546/92 a cui non faccia seguito la fissazione dell'udienza pubblica non costituisce *error in procedendo* censurabile in cassazione per violazione dell'art. 360, comma 1, n. 4) c.p.c..

2.7. Le perplessità sulla legittimità costituzionale dell'art. 33, comma 1 d.lgs. n. 546/92 sono destinate a rafforzarsi non appena si tenga presente la ben diversa soluzione offerta dalla Corte delle leggi con il precedente 16 febbraio 1989, n. 50. Con tale sentenza – come è noto – la Consulta aveva dichiarata fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 39, comma 1 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 il quale, escludendo l'applicabilità al processo davanti alle (vecchie) Commissioni tributarie dell'art. 128 c.p.c., impediva sotto il previgente ordinamento la pubblicità delle udienze. A tali conclusioni era pervenuta in quell'occasione la Corte sostenendo che la pubblicità dell'udienza riceve a livello costituzionale una doppia tutela: da un lato, dall'art. 101, comma 1 cost. in base al quale l'amministrazione della giustizia trova fondamento nella sovranità popolare;¹⁹ dall'altro, dall'art. 53, comma 1 cost.

¹⁷ Si tratta delle ordinanze emesse il 16 e 22 ottobre 1996 ed il 26 novembre 1996, iscritte ai nn. da 257 e 262, 271 e 272 e da 581 a 584 del registro ordinanze 1997 e pubblicate nella Gazzetta ufficiale della Repubblica nn. 21 e 38 del 1997.

¹⁸ Il riferimento è a Cass., sez. trib., 10 febbraio 2006, n. 2948, in *Rassegna tributaria*, 2006, 2090. In termini critici su tale precedente rinvio al mio *Reirements giurisprudenziali e profili di illegittimità costituzionale nel doppio rito di trattazione del processo tributario*, ivi, 2095 ss.

¹⁹ Così argomentando, pertanto, la Corte delle leggi aveva fatto proprio la tesi già sostenuta dalla CEDU (retro, nota 6) secondo cui la trasparenza del processo è strumentale ad assicurare il controllo del pubblico (e, quindi, del popolo) sull'operato del giudice.

in base al quale l'imposizione tributaria "è soggetta al canone della trasparenza, i cui effetti riguardano anche la generalità dei cittadini, nonché ai principi di universalità ed eguaglianza, onde la posizione del contribuente non è esclusivamente personale e non è tutelabile con il segreto".

Cheché abbia successivamente sostenuto la Consulta nella sentenza n. 141/98 sull'esigenza di trasparenza del processo,²⁰ ci sembra che i valori tutelati dagli artt. 101, comma 1 e 53, comma 1 cost.²¹ avrebbero dovuto indurre il legislatore delegante del 1991 a tenere ferma la regola della pubblicità dell'udienza anziché introdurre un doppio rito di cui ben si sarebbe potuto fare a meno.

Del resto, proprio le richiamate disposizioni costituzionali non lasciano dubbio alcuna sulla natura pubblica dell'interesse alla trasparenza del processo in quanto strumentale a tutelare i valori detti. E la tutela di un interesse pubblico non può certamente essere rimessa ad una scelta (discrezionale) di una delle parti.²²

²⁰ Il secondo degli argomenti indicati dalla Corte costituzionale per riconoscere la legittimità costituzionale dell'art. 33, comma 1 d.lgs. n. 546/92, infatti, è stato da essa addotto in risposta (recte vien da dire, in un tentativo di risposta) a quanto dalla Consulta stessa sostenuto nel precedente n. 50/89.

²¹ La lettura dell'art. 53, comma 1 cost. fornita dalla sentenza n. 50/89 costituisce uno dei rari casi in cui la Consulta ha riconosciuto nel principio di capacità contributiva il parametro per sindacare la legittimità costituzionale (non solo di norme sostanziali, ma anche) di norme procedurali.

²² Per un analogo ordine di considerazioni v. M. CANTILLO, *Il nuovo processo tributario all'esame della Corte Costituzionale: osservazioni minime su tre importanti decisioni*, in *Rass. trib.*, 1998, 648 e F. TESAURO, *Il giusto processo tributario*, ivi, 2006, 55.

**Elusione fiscale, evasione fiscale, abuso di diritto,
fra legislazione dello Stato e normativa comunitaria.
Cenni di giurisprudenza della Cassazione¹**

DOTT. MARIO CICALA
Consigliere della Corte di Cassazione

1. Il regime fiscale degli atti elusivi: l'impostazione giurisprudenziale degli anni 2000-2002

In passato – ed ancor oggi – è accaduto ed accade che i cittadini concorrono a spese pubbliche, finanziaio spese di pubblico interesse senza esser spinti da alcun obbligo giuridico, per spirito di filantropia, per solidarietà verso lo Stato, magari anche per vanità.

Accade però almeno altrettanto sovente che altri cittadini (o magari gli stessi che si rivelano generosi nelle iniziative sociali spontanee) si mostrino insofferenti del peso fiscale, e tentino di sfuggirvi.

L' art. 53 della Costituzione recita:” tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, e perciò il sistema fiscale tende a coinvolgere “tutti” coloro che entrano in rapporto con l'ordinamento italiano, persone fisiche e giuridiche, cittadini e stranieri.

Ma una gran parte degli obbligati si atteggia ed opera per ridurre il carico fiscale individuale, sia con lo strumento illecito dell'evasione, dell'occultamento, sia con lo strumento – in sé non illecito – della elusione, atteggiando la propria vita, i propri affari, la propria condotta in modo da ridurre il carico fiscale.

La elusione in sé non è connotabile negativamente, anzi in certi casi è voluta, è incoraggiata dallo Stato per fini sociali.

Un esempio banale: l'alta tassazione su alcuni beni (come i tabacchi) ha anche lo scopo di ridurre il consumo e quindi l'obbiettivo politico (almeno a quanto dichiarato) della tassazione sul tabacco è che l'imposta non renda nulla, che la tassa sia elusa attraverso il mancato consumo della sostanza nociva.

Il nostro tema non riguarda dunque la elusione fiscale in sé; che nella stragrande maggioranza dei casi non viene ostacolato dall'ordinamento); bensì una ristretta (ma significativa) fascia di atti elusivi cui si ipotizza l'ordinamento possa reagire non con una vera e propria connotazione di illiceità, ma

¹ Relazione al convegno “La tutela degli interessi nel contenzioso europeo”, Torino 22-23 febbraio 2008.

con una connotazione che possiamo qualificare di irrilevanza. L'ordinamento procede cioè a tassazione come se quell'atto non esistesse.

Il presupposto dell'elusione sembrerebbe dunque essere che l'atto esista, che le parti private lo abbiano effettivamente posto in essere; se l'atto fosse fasullo – rectius “simulato” – potremmo propriamente parlare di elusione? Direi di no.

Non occorre scomodare un concetto relativamente nuovo e difficile come l'elusione, ed il suo parente prossimo (o sinonimo?) “abuso di diritto in materia fiscale” per affermare che il Fisco nella sua qualità di terzo può sempre fornire con ogni mezzo la prova che è simulato – ad esempio- il contratto con cui l'imprenditore dichiara di aver assunto dipendenti mai assunti, defalcando dall'imponibile la relativa retribuzione, in realtà mai corrisposta.²

La circostanza di prendere in considerazione atti reali e non simulati, in linea di principio espressione della libertà economica del contribuente, ci pone di fronte al problema di definire quali fra gli infiniti atti che producono un effetto elusivo d'imposta debbano essere qualificati come irrilevanti verso il fisco e quali invece producano gli ordinari effetti anche nei confronti del fisco. Anche chi costituisce una società in un'area geografica ove sono applicabili agevolazioni fiscali elude imposte; e tuttavia il fenomeno è in linea di principio protetto dal principio della “libertà di stabilimento” che assiste tutti i soggetti economici operanti nella Comunità. E lo Stato italiano soltanto rivendica il diritto sottoporre a imposta in base alla propria legge quelle società italiane (e quegli operatori) che siano soltanto “esterovestiti” e che dunque conservino in Italia i centri nevralgici di comando e di gestione degli affari,³ collocando all'estero poco più che una cassetta per la posta.

² Sentenza n. 20392 del 28 settembre 2007 costituisce valutazione in fatto, sindacabile dalla Corte di Cassazione solo nei termini di cui all'art. 360 n. 5 c.p.c., l'affermazione del giudice di merito secondo cui non ha carattere meramente fittizio il trasferimento di una commessa da una società italiana ad altra società, costituita dalla predetta società italiana in Singapore, allo scopo di sfuggire alle difficoltà burocratiche frapposte dalla Amministrazione italiana, in considerazione delle particolarità della fornitura, consistente in una partita di mine richieste dal governo iracheno (nel caso di specie si controverteva circa l'imputazione dell'utile derivante dalla fornitura in questione)

³ Sent. n. 173 e 174/01/07 del 3 dicembre 2007 (14 gennaio 2008) della Comm. trib. prov. Belluno, sez. I, Pres. Coppari Rel. Fiori:

Si ha il fenomeno della società italiana “esterovestita” è dunque soggetta al sistema tributario italiano e non a quello dello Stato in cui è costituita (nel caso di specie Germania), che offre migliori condizioni di convenienza fiscale; per cui il reddito viene effettivamente percepito dalla società estera che tuttavia non assolve ai requisiti della effettiva residenza estera essendo carenti i presupposti di essa alla luce della legislazione interna e comunitaria. La residenza effettiva ai fini fiscali di una società non deve cioè essere ricavata da dati meramente formali

Una volta che avessimo risolto questo primo fondamentale problema, sorgono altre questioni. Ne accenno una: “la irrilevanza” dell’atto elusivo si traduce in una invalidità radicale dell’atto che non produce effetti neppure nei confronti delle parti o di terzi? Oppure si traduce – come parrebbe più coerente – in una mera “non opponibilità” e quindi l’atto elusivo continua a vivere ed a produrre effetti ma è soltanto a fini fiscali irrilevante?

Veniamo ora a dir qualcosa del primo problema: qual sia l’ambito dell’“elusione” che deve esser dichiarata “irrilevante” quanto meno verso il fisco.

La prima e naturale risposta al quesito è stata (almeno per quanto attiene al diritto interno) che possono essere qualificati come elusivi solo quei comportamenti che tali sono definiti da una legge dello Stato. È una soluzione “limpida” che ben risponde ai criteri tradizionali di interpretazione ed applicazione della legge.

In questo senso si era schierata una giurisprudenza che non possiamo certo definire “remota” in quanto risale agli anni 2000-2002; ricordo fra le altre, in materia di *dividend washing*, le sentenze della Cassazione 3 aprile 2000, n. 3979; 3 settembre 2001, n. 11351; 7 marzo 2002, n. 3345, secondo cui, prima dell’introduzione, da parte dell’art. 7, comma 1, del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, del nuovo testo dell’art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, non esisteva una clausola generale antielusiva nell’ordinamento fiscale italiano. E non avrebbe efficacia retroattiva anche la specifica norma anti-elusione relativa alle pratiche di *dividend washing* inserita nell’art. 14 del D.P.R. 917/1986

bensì corrisponde “al luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale di tale società ed in cui si sono svolte le funzioni di amministrazione centrale (sentenza C.G.E. Proc.C-73/06 del 28 giugno 2007); e del pari la convenzione Italo-Tedesca afferma il principio secondo cui la persona giuridica “si deve ritenere residente nello Stato in cui ha sede la sua direzione effettiva”

Nel caso di costituzione di società commerciale all’estero, al fine di verificare l’effettiva sede della società, occorrerà far riferimento alla consistenza della struttura organizzativa propria di cui si serve la società estera per lo svolgimento della sua attività commerciale; al grado di autonomia decisionale di cui gode detta società nella scelta delle proprie strategie; alla natura ed alla rilevanza del contributo fornito dalla controllante italiana; all’adempimento degli obblighi contabili e fiscali propri della società estera e connessi alla sua attività; nella circostanza che il capitale sociale del soggetto estero investito sia riconducibile ad una società di capitali per lo più costituita da un unico socio o da più soci appartenenti alla stessa famiglia, detentrici della totalità o quasi delle relative azioni o quote del capitale sociale del soggetto estero investito; per quanto riguarda l’amministrazione si deve valutare se essa sia affidata a persone fisiche che risiedono in Italia, legate da stretti rapporti familiari e societari con la società controllante italiana, pur annoverando nell’ambito del Consiglio di Amministrazione, anche soggetti stranieri, che tuttavia rivestono un ruolo meramente simbolico (nel caso di specie il giudice ha ritenuto che fosse residente in Italia una società costituita in Germania e che in Germania riuniva il consiglio di amministrazione).

dalla legge di conversione D.L. 9 settembre 1992, n. 372, 5 novembre 1992, n. 429, e secondo cui “le disposizioni del presente articolo (relativo ai crediti di imposta per gli utili distribuiti a società od enti) non si applicano per gli utili percepiti dall’usufruttuario allorché la costituzione o la cessione del diritto di usufrutto sono state poste in essere da soggetti non residenti, privi nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione”(Cass. 7 marzo 2002, n. 3345).⁴

Mentre era assai limitato l’ambito dell’art. 10 della legge 408/1990.⁵

Solo con il citato art. 37 bis (disposizioni antielusive) la legge avrebbe espressamente dichiarato inopponibili (almeno ai fini delle imposte sui redditi) 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. Ed ha previsto che l’amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma in questione, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all’amministrazione.

La genericità della riportata disposizione antielusiva è attenuata dalla esigenza che l’elusore utilizzi “una o più delle operazioni” che la legge stessa elenca.

2. Il regime fiscale degli atti elusivi: le sentenze 20398, 20816 e 22932 del 2005

L’impostazione di cui si è sommariamente riferito nel precedente paragrafo – e che limita il disconoscimento fiscale delle pratiche elusive alle ipo-

⁴ Cfr. la sentenza n. 45/10/07 del 26 giugno 2007 della Comm. trib. Reg. Friuli-Venezia Giulia, sez. X, Pres. e rel. Picciotto (in banca dati Fiscoonline): le operazioni di *dividend stripping* (consistenti nell’acquisto del diritto di usufrutto su azioni di società italiane, interamente controllate da società madri estere, al fine di conseguire la detrazione in dichiarazione del credito di imposta sui dividendi), non sono vietate da alcuna norma (in quanto l’art. 7bis della legge 429/1992 si è limitata ad azzerare i vantaggi fiscali che potevano essere conseguiti). Pertanto la Amministrazione non può disconoscere i vantaggi fiscali conseguiti attraverso operazioni poste in essere prima della entrata in vigore della legge 429/1992 in quanto si deve affermare – in linea di principio- la piena liceità di attività negoziali effettivamente volute dalle parti di cui le parti determinano liberamente contenuto ed conseguenze perseguendo obbiettivi economici non vietati dalla legge.

⁵ È consentito all’amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti e cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d’imposta.

tesi esplicitamente previste da una legge dello Stato italiano in vigore al momento del venir in essere delle pratiche stesse – è stata messa in discussione da tre decisioni sulle operazioni di cosiddetto dividend washing e dividend stripping [n. 20398 del 21 ottobre 2005, n. 20816 del 26 ottobre 2005 e n. 22932 del 14 novembre 2005].

Con queste sentenze la Corte abbandona la tradizione impostazione dei rapporti legge- giudice, che era riflesso nelle sentenze del 2001-2002; e si auto-riconosce il potere di procedere ad un adeguamento del sistema giuridico in modo da assicurare il valore sostanziale del concorso alle spese pubbliche di ogni ricchezza presente in Italia.

Esaminiamo in primo luogo le argomentazioni per così dire “di diritto interno” addotte dalle tre sentenze.

Le sentenze n. 20398 e 22932 / 2005 affermano che il giudice può e deve (anche in riferimento a fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore del D.L. 9 settembre 1992, n. 372 – convertito, con modificazioni, nella L. 5 novembre 1992, n. 429 – che, al suo art. 7-bis, ha reso fiscalmente irrilevanti le operazioni di dividend washing) ritenere nulle, per difetto di causa, le operazioni di trasferimento per breve tempo di azioni, da parte di un soggetto estero, al solo scopo di far usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza (nei casi di specie, la Corte cassa le sentenze impugnate e decide nel merito, rigettando il ricorso del contribuente e dichiarando la nullità del contratto). Siamo cioè di fronte ad un difetto di causa, il quale dà luogo, ai sensi degli artt. 1418, comma 2, e 1325, n. 2, del codice civile, a nullità dei contratti collegati (tipici) di acquisto e rivendita di azioni, in quanto dagli stessi non consegue per le parti alcun vantaggio economico, all'infuori del risparmio fiscale. Le sentenze parafrasando un'autorevole dottrina, affermano che “le parti non possono trasferire beni soltanto per trasferirli e cioè senza perseguire uno scopo economico, che deve dare l'impronta giuridica alla volontà contrattuale”.

A sua volta la sentenza n. 20816 / 2005 (di cassazione con rinvio) enuncia il principio di diritto secondo cui “l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 del codice civile); la relativa prova può essere fornita con qualsiasi mezzo, anche attraverso presunzioni.

In proposito “il Collegio ritiene pertinente anche il richiamo all'art. 1344 del codice civile poiché le norme tributarie appaiono norme imperative poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche (art. 53 della Costituzione)”.

Simile indirizzo giurisprudenziale poggia sulla concezione secondo cui “la frode alla legge costituisce una clausola generale di tipizzazione delle condotte negoziali tenute in violazione di norme imperative, di guisa che, a seguito del combinato disposto della norma imperativa generale di cui all’art. 1344 c.c. e della norma imperativa speciale, vengono tipizzate non solo le violazioni dirette del precetto imperativo, ma anche le elusioni, gli aggiramenti e le violazioni mediate e indirette”.⁶

Merita, infine, ricordare la sentenza n. 13079 del 17 giugno 2005, in cui, in riferimento alle pratiche elusive compiute attraverso “società di comodo” si afferma che le “società di comodo” non possono ottenere il rimborso Iva dell’eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione annua, compresa la parte di rimborso che derivi da crediti riportati da anni precedenti nei quali la società era operativa e, quindi, non poteva esser definita “di comodo”.

Questo sviluppo giurisprudenziale ha dato luogo a due ordinanze della medesima sezione tributaria della Cassazione (n. 12301 e 12302 del 24 maggio 2006) con cui si è ritenuto opportuno devolvere alle Sezioni Unite le seguenti questioni:

- se l’Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, sia legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per “abuso di diritto” cioè per la abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri;
- se il giudice tributario, di fronte ad un atto di accertamento in cui si deduca un procedimento negoziale indiretto, possa ritenere comprese nel thema decidendi e rilevare d’ufficio eventuali cause di nullità dei contratti, la cui validità ed opponibilità alla Amministrazione abbia costituito oggetto dell’attività assertoria delle parti.

Le questioni risultano tutt’ora pendenti.⁷

3. Il regime fiscale degli atti elusivi: l’abuso di diritto

Nelle tre decisioni sulle operazioni di cosiddetto *dividend washing* e *divi-*

⁶ In tale quadro, ben è configurabile una frode alla legge posta in essere al fine di eludere la disciplina di cui all’art. 18 della legge 300 del 1970 (reintegrazione per ordine del giudice del lavoratore licenziato senza giusta causa nel posto di lavoro), ricorrendo i presupposti oggettivi e soggettivi di cui all’art. 1344 c.c.; nel caso di specie viene confermata la sentenza del giudice di merito che aveva dichiarato nullo un contratto di affitto d’azienda (Cass. Sez. lav. n. 2874 del 7 febbraio 2008).

⁷ Nell’elenco delle questioni pendenti sono così indicate: Tributi – imposta sugli utili azionari – elusione a mezzo di usufrutto o di vendita dei titoli (cd *dividend washing* e *dividend stripping*) – nullità o meno dei contratti (6527/00 + 6532/00 + 4716/01 e 8029/01 Ric.).

dend stripping cui abbiamo già accennato la Corte ha, per la prima volta, prospettato (in specie nelle sentenze 20398 e 22932), la diretta applicazione nel nostro ordinamento del principio, affermatosi in ambito europeo (ma non ignota all'ordinamento italiano), dell'abuso del diritto. In quelle sentenze veniva richiamato l'orientamento della Corte di Giustizia della Comunità che aveva ripetutamente affermato, anche se in settori diversi da quello dell'imposizione fiscale, che i singoli non possono avvalersi abusivamente delle norme comunitarie. Secondo la Cassazione "pur non essendo stata affermata in modo radicale, e valevole per tutti i settori dell'imposizione fiscale, l'esistenza di una regola che reprima il cosiddetto abuso del diritto, non pare contestabile l'emergenza di un principio tendenziale che, in attesa di ulteriori specificazioni della giurisprudenza comunitaria deve spingere l'interprete alla ricerca di appropriati mezzi all'interno dell'ordinamento nazionale per contrastare tale diffuso fenomeno". La Suprema Corte, pertanto, riteneva di dover riconoscere al principio dell'abuso di diritto un ruolo centrale quanto meno nell'interpretazione e nell'applicazione della normativa interna.

Questa seconda via attraverso cui è possibile raggiungere il risultato sostanziale perseguito dalle tre sentenze del 2005 è stata sviluppata in successive sentenze che hanno reso ininfluenti ai fini del decidere le questioni sollevate dalle ordinanze 12301 e 12302 del 24 maggio 2006.

Ha così fatto irruzione nella nostra problematica un altro dei profili che caratterizzano l'attuale momento storico: il rilievo decisivo assunto dal diritto comunitario così come ricostruito (e sostanzialmente creato) dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea.

Particolare importanza deve essere riconosciuta alla sentenza n. 21221 del 29 settembre 2006 che afferma il principio secondo cui non sono opponibili alla Amministrazione finanziaria gli atti che costituiscano "abuso di diritto"; e soggiunge che tale principio trova applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario e dunque anche nell'ambito delle imposte dirette.

La sentenza qualifica poi come "abuso di diritto" le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; e pone a carico del contribuente l'onere di fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico, specie quando l'abuso di diritto dia luogo (come nel caso di specie) ad un elemento negativo del reddito (minusvalenza). La nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso. Infine, sul piano processuale: poiché

il principio della irrilevanza fiscale degli atti in abuso di diritti deriva dalla normativa comunitaria è consentito introdurre per la prima volta nel giudizio di cassazione la problematica dell'abuso del diritto, purché esso si collochi nel quadro di un accertamento in atto su comportamenti fraudolenti e/o elusivi.

Il profilo più delicato della sentenza è indubbiamente la dimostrazione della esistenza di un principio generale di repressione dell'“abuso di diritto” ricavabile dall'ordinamento comunitario,

In proposito la sentenza dà atto “delle particolari cautele che devono guidare l'interprete nella ricostruzione di una vera e propria Generalklausel antielusiva. Da una parte, anche nel nostro ordinamento deve essere riconosciuta la liceità dell'obiettivo della minimizzazione del carico fiscale; dall'altra, il ricorso a clausole generali non deve, a sua volta, rappresentare uno strumento di elusione del principio di legalità e della difesa del contribuente in materia d'imposizione fiscale. A ciò si aggiunge l'esigenza fondamentale di non invadere il campo della libertà d'impresa, garantito dall'art. 42 Cost”.

La sentenza sottolinea però che “successivamente alle citate sentenze di questa Corte n. 20318 e 22398 del 2005 è intervenuta la decisione della Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 in causa C - 255/02, Halifax plc e a. c. Commissioners of Customs e Excise,⁸ da considerarsi vero e proprio leading case in tema di abuso del diritto (o comportamento abusivo) nel campo fiscale. In tale sentenza la Corte di Lussemburgo ha elaborato una nozione di abuso in modo del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur realmente volute e immuni da rilievi di validità, devono avere “essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale” (punto 86). Tale specificazione, riprodotta con non significative varianti nelle diverse versioni linguistiche della decisione, appare, quindi, diversa da quella comunemente ricorrente nella precedente giurisprudenza e in altri testi normativi comunitari, nei quali si parla di vantaggio fiscale come scopo esclusivo, o di operazioni compiute al solo scopo di ottenere un risparmio fiscale, ovvero, come nell'art. 11 della direttiva 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE, in materia di regime fiscale sulle fusioni, scissioni societarie e conferimento di attivo, il quale autorizza gli Stati membri a considerare il compimento di tali operazioni, ove non effettuate “per valide ragioni economiche”, quale presunzione di frode o di evasione. L'espressione è ripresa dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis. È significativo rilevare che l'espressione usata dalla Corte per definire il c.d. abuso del diritto, nei termini già riportati, è ben diversa da quella impiegata nella

⁸ Cfr. le sentenze della Corte Europea del 21 febbraio 2006, causa C-255/02 e in causa C-223/03 (in banca dati Fisconline). Vedi altresì le Conclusioni del 14 marzo 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04 dell'Avvocato generale Dámaso Ruiz-Jarabo (in banca dati Fisconline).

stessa sentenza, come pure in quella resa nella stessa data in causa C - 223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, (“operazioni compiute al solo scopo di realizzare un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico”), soltanto per rispondere al quesito se tali operazioni potessero considerarsi soggette ad i.v.a. Tale diversità di espressione conduce a ritenere che la presenza di scopi economici (oltre al risparmio fiscale) non esclude l’applicazione del principio, che deve essere inteso come un vero e proprio canone interpretativo del sistema. Sul punto sembra utile richiamare il punto 75 della sentenza, nel quale la Corte richiama le osservazioni dell’Avvocato Generale, che nelle sue conclusioni aveva avvertito il rischio dell’attribuzione al giudice nazionale di un’eccessiva discrezionalità, quando un’operazione può avere una giustificazione economica alternativa al mero risparmio fiscale. Ulteriori limiti ad una valutazione discrezionale da parte del giudice nazionale sono posti dalla sentenza al punto 2) del dispositivo, dove si stabilisce che l’abuso deve risultare “da un insieme di elementi obiettivi”. 3.5. Una rigorosa applicazione del principio dell’abuso del diritto, in tal modo definito, comporta, quindi, che l’operazione deve essere valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d’imposta. Pur riguardando la pronuncia dei Giudici di Lussemburgo un campo impositivo di competenza comunitaria (l’i.v.a.), questa Corte ritiene che, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza comunitaria, anche nell’imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE”.

Tale principio, affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 14 febbraio 1995, C - 279/93, Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker, è stato confermato dalla successiva giurisprudenza della Corte (sentenze 13 luglio 1993, C - 330/91, Commerzbank; 12 aprile 1994, C - 1/9, Halliburton Services; 15 maggio 1997, C - 250/95, Futura Participations)”. “la nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un’operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all’ufficio di cogliere la vera natura dell’operazione. Come ha ribadito la sentenza Halifax al punto 2) del dispositivo, il *proprium* del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza dalle ipotesi di frode, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero o rappresentazioni incomplete della realtà. Tale concetto, che prescinde totalmente dal concetto di frode, in quanto il suo presupposto è proprio

la validità degli atti compiuti, è proprio anche di altre tradizioni giuridiche europee continentali. Per un significativo esempio si può utilmente richiamare il concetto di abuso di forme giuridiche (“Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten”), impiegato dal par. 42 della legge generale tributaria tedesca del 1977 (Abgabeordnung), il quale recita testualmente: “La legge fiscale non può essere elusa attraverso abuso di forme giuridiche ammesse. Se ricorre un abuso, la pretesa fiscale sussiste come se fosse presente una forma giuridica adeguata ai fatti economici”.

La sentenza 21221 del 29 settembre 2006 costituisce per altro solo l’espressione più articolata e compiuta di un indirizzo giurisprudenziale che può ormai dirsi pacifico.

Tanto che la sentenza n. 10353 del 5 maggio 2006 giunge ad affermare che costituisce principio consolidato che giustifica il rigetto del ricorso del contribuente in camera di consiglio ex art. 375 c.p.c. l’affermazione secondo cui, come confermato dalla pronuncia del 21 febbraio 2006, nella causa C-419-2002 (rectius C-255/02), la Corte di Giustizia delle Comunità europee) la VI direttiva CEE n. 77/388/CEE, aggiunge nell’ordinamento comunitario direttamente applicabile in quello nazionale, aggiunge alla tradizionale bipartizione dei comportamenti dei contribuenti, in tema di Iva, in fisiologici e patologici (propri delle frodi fiscali), una sorta di tertium genus, in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, volto a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva; in queste ultime ipotesi scatta la indetraibilità dell’IVA (art. 17 della citata direttiva n. 77/388/CEE). Sul piano della motivazione la Corte soggiunge che spetta al giudice di merito, il quale è tenuto a darne conto con una motivazione adeguata e logica; la valutazione di carattere abusivo ed elusivo dell’operazione economica svolta dal contribuente (nel caso di specie è stata confermata la sentenza di merito che aveva ritenuto elusiva l’operazione economica connessa alla creazione di una società che aveva acquistato un immobile, aveva provveduto a ristrutturarlo e a rivenderlo, ed era stato subito dopo messa in liquidazione).⁹

⁹ Il problema era costituito dalla qualificazione o meno come “impresa costruttrice”, o comunque “impresa”, di soggetti che abbiano provveduto alla costruzione di un unico edificio.

Le incertezze hanno coinvolto la stessa Cassazione che con sentenza n. 12007 del 3 dicembre 1993 (in banca dati Fisconline) ha affermato che non si configura come effettuata nell’esercizio d’impresa e, quindi, non è tassabile con l’iva a norma dell’art. 4, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato, a decorrere dal 1° gennaio 1973, dal d.p.r. 29 gennaio 1979, n. 24, la vendita locali da parte di soggetto imprenditore occasionale.

La medesima Cassazione con sentenza n. 8490 del 18 ottobre 1994 (in banca dati Fisconline)

A sua volta, la sentenza n. 22023 del 13 ottobre 2006 ribadisce la potestà del Fisco di negare rilevanza alle operazioni elusive, nel caso di specie attinenti ad accordi infra-gruppo fra una società estera il cui capitale sia quasi integralmente posseduto da una società italiana e la società italiana “madre” (pur se nel caso di specie viene confermata la sentenza di merito che aveva con congrue valutazioni esclusa l’elusione) Sul punto che specificamente interessa la sentenza 22023 motiva: la “clausola antielusiva” trova, non solo, radici nei principi comunitari in tema di abuso del diritto (cioè strumentalmente piegato in funzione anomala e/o eccedente il suo normale esercizio) richiamati soprattutto in materia doganale per contrastare operazioni compiute al solo scopo di trarre benefici dalle agevolazioni daziarie (così Corte di Giustizia, sentenza 14 dicembre 2000, in causa C-110/99, Emsland-Starke GmbH) ma anche immanenza in diversi settori del diritto tributario nazionale essendo consentito all’Amministrazione finanziaria di disconoscere – ad esempio – i vantaggi fiscali conseguiti da operazioni societarie (art. 10 della L. n. 408/1990) poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta.

Sempre invocando un generale principio antielusivo la Corte ha ancora affermato che la Amministrazione finanziaria ben può disattendere la delibera elusiva assunta da una società incorporata che determini la distribuzione ai soci di utili in violazione del secondo comma dell’art. 2502 del codice civile (nel testo vigente nel 1989), ancorché tale delibera non sia stata impugnata da alcuno e dunque sia, sotto il profilo civilistico, efficace (sentenza n. 25612 del 1° dicembre 2006).

L’ottica dei rapporti elusione/norma legislativa si è così ribaltata e le singole norme “anti-elusive” vengono invocate non più come eccezioni ad una regola, ma come mero sintomo dell’esistenza di una regola; si veda in relazione all’art. 20 del D.P.R. 131/1986 la sentenza n. 10273 del 4 maggio 2007.¹⁰

ha affermato che rientrano nell’ambito di applicazione dell’IVA anche le cessioni compiute da una società di fatto costituita per l’esercizio occasionale di una attività commerciale (nella specie la società era stata costituita per l’esercizio della attività di costruzione di un edificio, poi venduto).

¹⁰ Il principio di cui all’art. 20 del D.P.R. 131/1986 secondo cui l’imposta di registro è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, costituisce una disposizione antievasione, in base alla quale la valenza giuridica fiscale di un atto non è direttamente influenzata dalle norme sulla autonomia contrattuale delle parti e sull’interpretazione dei contratti. Perciò oggetto del relativo contenzioso è stabilire cosa le parti hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale adottato, senza che sia necessario valutare la precisa volontà delle parti (viene quindi respinto il ricorso avverso la sentenza di merito che aveva qualificato come cessione d’azienda un atto che le parti avevano qualificato come di cessione di immobili e macchinari).

Non si dubita cioè più della generale applicabilità della “clausola antielusione” ma solo si interroga la Corte Europea per sapere come ed in quali termini applicare tale clausola.

Si veda l’ordinanza n. 21371 del 4 ottobre 2006 con cui vengono formulati alla Corte Europea di Giustizia i seguenti quesiti:

- 1) se la nozione di abuso del diritto, definita dalla sentenza della Corte di Giustizia in causa C - 255/02 come “operazione essenzialmente compiuta al fini di conseguire un vantaggio fiscale” sia coincidente, più ampia o più restrittiva di quella di “operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale”;
- 2) se – ai fini dell’applicazione dell’i.v.a. – possa essere considerato abuso del diritto (o di forme giuridiche), con conseguente mancata percezione di entrate comunitarie proprie derivanti dall’imposta sul valore aggiunto, una separata conclusione di contratti di locazione finanziaria (leasing), di finanziamento, di assicurazione e d’intermediazione, avente come risultato la soggezione ad i.v.a. del solo corrispettivo della concessione in uso del bene, laddove la conclusione di un unico contratto di leasing secondo la prassi e l’interpretazione della giurisprudenza nazionale avrebbe come oggetto anche il finanziamento e, quindi, comporterebbe l’imponibilità i.v.a. dell’intero corrispettivo.¹¹

Non solo si è chiesto alla Corte Europea di pronunciarsi se l’esigenza di impedire gli effetti di “abusi di diritto” non debbano indurre a disconoscere gli effetti del giudicato esterno (ordinanza n. 26996 del 21 dicembre 2007); e si è prospettata l’eventualità che il regime fiscale agevolativo di cui godono le cooperative ricada –nel suo insieme- sotto la scure della “clausola antielusione” (ordinanze n. 3030, 3031, 3033 del giorno 8 febbraio 2008).

4. Abuso di diritto a fini elusivi e rapporti fra privati

La giurisprudenza che ha inteso dare tutela alla finanza pubblica nei confronti delle pratiche elusive utilizzando categorie civilistiche di nullità, ha sollevato delicati problemi in ordine ai riflessi di simili argomentazioni nei rapporti fra le parti private del contratto elusivo.

La sentenza pronunciata fra contribuente ed Amministrazione non ha di per sé ovviamente efficacia di giudicato nei rapporti civilistici fra contribuente e controparte del negozio elusivo. Ma il ricorso alla sanzione civilistica della nullità pone per un verso il problema di un ipotizzabile litisconsorzio,¹²

¹¹ La Corte ha risposto con la sentenza 21 febbraio 2008, causa C-425/06, della Corte Giust. CE, Seconda Sezione.

¹² La presenza in un unico processo delle parti litisconsorti sarebbe però impedito dal fatto che

per altro verso, lascia aperta la possibilità che una delle parti del contratto chieda al giudice civile l'accertamento della nullità.

Per altro, la legge (art. 7, comma 1, del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358), ha giustamente preferito parlare di "inopponibilità alla Amministrazione" e non di nullità dell'atto elusivo; enunciando un principio che è stato recepito e fatto proprio dai giudici civili. E che ben può trovare applicazione in ordine all'abuso di diritto ricavato dal diritto comunitario.

È dunque ricorrente l'affermazione secondo cui le pattuizioni contenute in un contratto che siano dirette ad eludere, in tutto o in parte, la normativa fiscale, non implicano di per sé la nullità del contratto stesso, trovando nel sistema tributario le relative sanzioni (Cass. 28 febbraio 2007, n. 4785: "le pattuizioni di un contratto che siano rivolte ad eludere in tutto o in parte imposta di registro – come nella specie – o l'iva non implicano di per se stesse la nullità del contratto, trovando esse nel sistema tributario le relative sanzioni").¹³ Dunque La frode al fisco (nella specie realizzata, al fine di ottenere risparmi d'imposta, attraverso una simulazione soggettiva, facendo apparire come associato in partecipazione o come socio della costituenda società di fatto per la gestione di un parcheggio un prestanome – la moglie – al posto dell'effettivo titolare, in ragione dei minori redditi della parte apparente del negozio) rileva solo nei confronti dell'amministrazione finanziaria, ma non determina, tra le

la controversia contribuente-fisco è inderogabilmente radicata avanti al giudice tributario, che è privo di giurisdizione sui rapporti civilistici contribuente- controparte privata.

¹³ Cass. 31 ottobre 2005, n. 21201: in tema di iva, l'art. 18 d.p.r. n. 633 del 1972, che, al 1° comma, stabilisce che il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente, stabilendo, al 2° comma, la nullità di ogni patto contrario, non vieta che l'iva, su accordo delle parti, sia compresa nel prezzo globalmente pattuito, ma la legittimità di un tale accordo presuppone che questo non incida sulla titolarità passiva del debito di imposta e sulle modalità del suo adempimento e si risolva unicamente nell'individuazione del ricavo dell'operazione nel corrispettivo stabilito al netto dell'imposta; ne consegue che rientra nel potere discrezionale del giudice di merito l'accertamento della volontà delle parti nel concordare un prezzo della vendita del bene determinato comprendendo in esso anche l'ammontare dell'imposta, pur nell'incertezza circa l'aliquota fiscale in concreto applicabile e quindi ponendo a carico del venditore il rischio sulla misura del ricavo (nella specie, relativa a compravendita di un autoveicolo, le parti avevano erroneamente individuato nella misura ridotta del quattro per cento l'onere tributario, sul presupposto, rivelatosi poi infondato, che l'acquirente beneficiasse di un'agevolazione; la suprema corte in applicazione dei principi di cui sopra, ha cassato la sentenza di merito che aveva respinto la domanda del venditore volta a recuperare il conguaglio di imposta, precisando anche che non veniva in rilievo la disciplina dettata a tutela del contraente incorso in errore di diritto nella stipulazione di un contratto, applicabile solo in caso di esercizio dell'azione di annullamento da parte dell'acquirente ai sensi dell'art. 1429 n. 4 c.c.).

parti, nullità per illiceità dell'atto, quando non sia esclusa la loro volontà di concludere il negozio Cass., sez. I, 20-04-2007, n. 944.

La violazione della normativa fiscale non incide quindi sulla validità o efficacia di un contratto, ma ha rilievo esclusivamente tributario (Cass., sez. III, 22 luglio 2004, n. 13621 fattispecie, anteriore all'approvazione dello statuto del contribuente e della l. n. 431/98, relativa alla redazione per motivi fiscali di due originali del contratto di locazione recanti importi diversi). La frode fiscale, diretta ad eludere le norme tributarie sui trasferimenti dei beni, trova soltanto nel sistema delle disposizioni fiscali la sua sanzione, la quale non è sanzione di nullità o di annullabilità del negozio (Cass. 5 novembre 1999, n. 12327).

Dalla revisione costituzionale dei “tributi” al giusto processo

PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA

Ordinario di Diritto Tributario nell'Università del Molise
Presidente dell'Ufficio del Garante del Contribuente del Molise

Di recente si è assistito ad un ampliamento della giurisdizione tributaria, a colpi di pronunzie interpretative della giurisprudenza di legittimità, a riprova dell'assenza di un concetto univoco e definito di *tributo*.¹ In particolare, la genericità dell'oggetto della giurisdizione tributaria, esteso a tutti *i tributi di ogni genere e specie comunque denominati* ha spinto la S.C. a ricondurvi, nel tempo, qualsivoglia prestazione che non trovasse *giustificazione in finalità punitive o fonte in un rapporto sinallagmatico tra prestazione e beneficio percepibile dal singolo*, sia quelle esplicitamente ricondotte nell'ambito della giurisdizione tributaria dall'art. 2 d.lgs. 546/1992 – come, ad esempio, i contributi per il S.S.N. (SS.UU. 123/06) – sia quelle riconducibili, per via interpretativa, alla categoria delle prestazioni aventi natura tributaria – come il canone RAI, qualificato *entrata tributaria*, in quanto *non commisurato alla possibilità effettiva di usufruire del servizio de quo* (SS.UU. 24010/07).

All'opera di ampliamento disorganico dell'oggetto della giurisdizione tributaria ha contribuito il Legislatore, che ha inserito tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie il fermo e l'ipoteca, universalmente ritenuti *atti neutri*, svincolati dalla qualifica *tributaria* della pretesa patrimoniale ad essi sottesa.² I confini della giurisdizione tributaria si sono, dunque, gradualmente sbiaditi, nell'incertezza di cosa sia un *tributo*, visto che l'art. 2 cit. ha assunto le sembianze di un mero contenitore, a raccolta di una eterogeneità di materie, soggette a continua stratificazione ed attribuite, progressivamente, al giudice tributario.

La situazione *de qua* ha determinato la Consulta a segnare, con interventi correttivi, una battuta di arresto all'ampliamento convulso della giurisdizione tributaria, frenando la proliferazione di tendenze legislative ed interpretative volte ad enucleare nuove materie nell'oggetto tributario. Innanzitutto, di-

¹ A. Donato GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, 1956, 57, riconosceva, fin da allora, che “nel nostro ordinamento, come in quello di altri Stati, la distinzione fra le varie specie di tributi è incerta ed oscillante”; E. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Cedam, 1987, 7, ricorda che l'imposizione può attuarsi in forza di meccanismi più disparati.

² F. D'AYALA VALVA, *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, Riv. Dir. Trib., 2006, n. 9, 621.

chiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 cit., nella parte in cui stabiliva l'appartenenza alla giurisdizione tributaria delle controversie relative al COSAP (C.Cost. 64/08), la stessa ha specificato che l'inserimento, da parte del Legislatore, di una determinata materia nell'ambito dell'oggetto tributario non è determinante ai fini della sua effettiva qualificazione. Da ultimo, è, poi, intervenuta per frenare l'orientamento delle SS.UU. (ord. 3171/07), le quali avevano ritenuto che l'opposizione ad atti irrogativi delle sanzioni amministrative, emessi dall'A.F. per violazione degli obblighi di previdenza obbligatoria, rientrasse nell'ambito della giurisdizione tributaria, poiché, concernendo la violazione di norme previdenziali – di natura “tributaria”, in quanto previste nell'interesse della collettività e non a beneficio *uti singulus* – di riflesso anch'esse dovessero ritenersi a *valenza tributaria*. La Consulta, interrogata sullo stesso argomento, ha assoggettato l'art. 2 cit. a declaratoria di incostituzionalità, nella parte in cui era devoluta al giudice tributario la competenza sulle *sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari*. La stessa ha, in tal modo, implicitamente negato validità alla tesi della natura tributaria delle sanzioni amministrative *de quibus*, in virtù di una correlazione con gli oneri previdenziali, intesi quali *tasse di scopo*; per altro verso, ha, così, inteso ridimensionare ulteriormente l'ambito della giurisdizione tributaria, depurandolo da materie vagamente vicine al concetto indefinito di tributo.

L'ampliamento della giurisdizione tributaria implica un deciso intervento legislativo, sia sul fronte della corretta identificazione dell'oggetto dello processo tributario, sia una sua urgente revisione. L'attuale struttura era disegnata in previsione di un più limitato numero di tributi e della presenza predominante dell'amministrazione tributaria centrale. La mancata attuazione di una riforma del processo,³ già prevista dalla L. 80/03, ma non realizzata, rende urgente una sua revisione nel rispetto dei principi del giusto processo.⁴⁻⁵

³ F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in AA VV., *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di Adriano di Pietro, Cedam, 2008, 354, rimarcava che i punti sui quali dovrebbe impegnarsi l'opera riformatrice di un legislatore avveduto sono molti.

⁴ F. D'AYALA VALVA, *Il nuovo processo tributario in attesa di una revisione dopo l'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni*, il Fisco, 2006, n. 31, 4750.

Nota redazionale

⁵ Si ritiene utile riportare le massime delle sentenze della Corte Costituzionale richiamate.

CORTE COSTITUZIONALE - Sent. 64 del 14 marzo 2008 (Presidente: Bile – estensore: Gallo).

GIURISDIZIONI SPECIALI - Giurisdizione del giudice tributario - Natura tributaria della controversia - Necessità.

La giurisdizione del giudice tributario, in base all'art. 102, secondo comma della Costituzione, deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto. Pertanto, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria – sia che derivi direttamente da un'espressa disposizione legislativa ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di "tributaria" data dal legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia – comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. – Negli stessi termini, vedi, citate, ordinanze n. 395/2007, n. 427, n. 94, n. 35 e n. 34/2006.

ENTRATE ERARIALI - Criteri di qualificazione delle entrate come tributarie - Necessaria presenza, al di là del 'nomen iuris' utilizzato dal legislatore, della doverosità della prestazione e del collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante.

Al fine di qualificare come tributarie le entrate erariali occorre che, indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, siano presenti le caratteristiche della doverosità della prestazione e il collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante. - Negli stessi termini, vedi, citate, sentenze n. 334/2006 e n. 73/2005.

GIURISDIZIONI SPECIALI - Giurisdizione tributaria - Assoggettamento ad essa delle controversie relative ai canoni per l'occupazione di spazi ed aeree pubblici (COSAP) - Natura non tributaria di tale canone, in conformità alla giurisprudenza della Corte di Cassazione costituente diritto vivente - Conseguente creazione di un giudice speciale vietato dalla Costituzione - Illegittimità costituzionale parziale - Assorbimento dell'ulteriore profilo di censura.

È costituzionalmente illegittimo, in riferimento all'art. 102, secondo comma, Cost., l'art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 – nella parte in cui stabilisce che «Appartengono alla giurisdizione

tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni». Invero, la Corte di Cassazione con diverse pronunce – che, per il numero elevato, la sostanziale identità di contenuto e la funzione nomofilattica dell'organo decidente, costituiscono diritto vivente – ha costantemente dichiarato che le controversie attinenti al COSAP non hanno natura tributaria, fornendo una ricostruzione plausibile dell'istituto, non in contrasto con i criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per individuare le entrate tributarie e costituiti dalla doverosità della prestazione e dal collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante. Il difetto della natura tributaria della controversia fa necessariamente venir meno il fondamento costituzionale della giurisdizione del giudice tributario, con la conseguenza che l'attribuzione a tale giudice della cognizione della suddetta controversia si risolve inevitabilmente nella creazione, costituzionalmente vietata, di un “nuovo” giudice speciale vietato dal secondo comma dell'art. 102 Cost. Rimane assorbita la questione sollevata con riferimento all'art. 25, primo comma, Cost. – In merito all'indirizzo della Suprema Corte di Cassazione che afferma la natura non tributaria delle controversie attinenti alle COSAP, vedi, ex multis, Cassazione, Sezioni Unite Civili, nn. 25551, 13902, 1611 del 2007; n. 14864 del 2006; n. 1239 del 2005; n. 5462 del 2004; n. 12167 del 2003.

CORTE COSTITUZIONALE – Sent. n. 130 del 14 maggio 2008 (Presidente: Bile – estensore: De Siervo).

GIURISDIZIONI SPECIALI - Giurisdizione tributaria – Controversie concernenti sanzioni irrogate da uffici finanziari per violazioni di norme non tributarie – Attribuzione alla giurisdizione delle Commissioni tributarie - Illegittimità costituzionale.

È costituzionalmente illegittimo l'art. 2 primo comma del d. lgs. n. 546 del 1992 (disposizioni sul processo tributario) nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari anche là dove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

INDICE ANALITICO

	Pag.
Imposte sui redditi	
IRPEF - Ricavi di impresa - Corrispettivi della cessione di immobili - Anticipazioni corrisposte dagli acquirenti prima della stipulazione dell'atto di trasferimento - Regime applicabile. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 39 del 31 agosto 2007). <i>Nota del prof. Fabio Aiello.</i>	5
IRPEF - Credito di imposta - Mancata indicazione nel quadro RU - Condizione ostativa al riconoscimento del credito - Insussistenza - Prova del credito anche in sede contenziosa - Ammissibilità - Conseguenze - Iscrizione a ruolo delle imposte compensabili con il credito - Diritto del contribuente allo sgravio delle somme corrispondenti - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII, Sent. n. 447 del 18 febbraio 2008).	8
IRPEF - Credito di imposta risultante dalla dichiarazione - Rimborso al contribuente - Modalità e termini. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 20, parte I, del 10 maggio 2007).	9
IRPEF - Plusvalenza - Accertamento e tassazione - Valori fiscali e valori di mercato - Distinzione - Prova della plusvalenza - È a carico dell'Ufficio. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 44 del 21 marzo 2007).	9
IRPEF - Redditi societari - Imputazione ai soci del reddito conseguito dalla società - Effettiva distribuzione dei dividendi e percezione da parte dei soci - Necessità - Presunzione di distribuzione basata sulla ristretta base azionaria - Infondatezza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 60 del 25 ottobre 2006). <i>Nota del dott. Flavio Falconieri.</i>	10
IRPEF - Redditi prodotti in forma associata - Accertamento - Rilevanza sui redditi dei soci - Automatismo - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 6 del 5 marzo 2007).	14
IRPEG - Associazioni di promozione sociale - Reddito imponibile - Proventi di attività esterna - Esclusione - Condizioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIX, Sent. n. 5 del 12 febbraio 2007). <i>Nota del prof. avv. Antonio Uricchio.</i>	14
IRPEG - Agevolazioni - Investimenti nelle aree svantaggiate - Credito di imposta - Cessione dell'azienda beneficiaria - Permanenza dell'agevolazione - Condizioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Sent. n. 69 del 20 settembre 2007).	19
IRPEG - Agevolazioni - Credito di imposta per nuove assunzioni - Riduzione del livello occupazionale durante il triennio - Revoca del credito di imposta - Legittimità - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 2 del 19 febbraio 2007).	19
IRPEG - Agevolazioni - Legge n. 388/2000 art. 7 - Violazione della normativa sulla salute e sulla sicurezza dei lavoratori - Recupero di imposta - Legittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 37 del 9 luglio 2007).	20
IRPEG - Agevolazioni per i nuovi investimenti produttivi nelle aree svantaggiate - Legge n. 388/2000 - Credito d'imposta - Condizioni di fruibilità - Requisiti della strumentalità e della novità dell'investimento - Necessità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 49 del 18 settembre 2007).	20
IRPEG - Agevolazioni - Credito d'imposta - Investimenti aree svantaggiate - Comunicazione - Fattispecie. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 77 del 25 gennaio 2007).	20

IRPEG - Agevolazioni - Incentivi alle piccole e medie imprese - Crediti di imposta per le assunzioni di nuovi dipendenti - Caduta del livello occupazionale - Revoca del credito - Cause non imputabili all'imprenditore datore di lavoro - Illegittimità della revoca. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V, Sent. n. 336 del 20 novembre 2007).	21
IRPEG - Agevolazioni - Legge n. 449 del 1997 - Istituti del silenzio-rigetto e del silenzio-assenso - Mancata previsione - Conseguenze - Comportamento del contribuente. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 76 dell'11 dicembre 2007).	21
IRPEG - Imposta sul patrimonio netto delle imprese - Contrasto con la Direttiva CEE n. 335/69 - Sussiste - Rimborsi - Decorrenza del termine. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. V, Sent. n. 293 del 25 settembre 2007).	22
IRPEG e ILOR - Agevolazioni - Revoca - Operazioni antielusive nella vigenza dell'art. 10 della Legge n. 408 del 1990 - Acquisto di partecipazioni societarie di società beneficianti dell'esenzione IRPEG e ILOR - Configurazione delle suddette operazioni antielusive - Impossibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 98 del 14 novembre 2007). <i>Nota dell'avv. Fabio Ciani.</i>	22
Imposta regionale sulle attività produttive	
IRAP - Presupposto - Attività professionale - Requisito della autonoma organizzazione - Individuazione - Criteri. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 114 del 7 dicembre 2007).	28
IRAP - Presupposto - Attività professionale - Requisito dell'autonoma organizzazione - Accertamento - Criteri. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIV, Sent. n. 60 del 5 ottobre 2007).	28
IRAP - Presupposto - Attività professionale - Requisito dell'autonoma organizzazione - Accertamento - Criteri. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII, Sent. n. 280 del 26 ottobre 2007).	29
IRAP - Presupposto - Attività professionale - Requisito dell'autonoma organizzazione - Accertamento - Criteri. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 95 del 13 settembre 2007).	29
Imposta sul valore aggiunto	
IVA - Preliminare di vendita - Operazioni di acquisto di beni ammortizzabili - Diritto al rimborso - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII, Sent. n. 315 del 12 novembre 2007).	30
IVA - Opere realizzate dal comodatario su beni di proprietà altrui - Imposta sul valore aggiunto corrispondente - Diritto al rimborso - Insussistenza - Deducibilità dell'imposta - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XX, Sent. n. 281 del 26 settembre 2007).	31
IVA - Domanda di rimborso per crediti relativi a periodi anteriori al fallimento del contribuente - Termini. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 24 del 7 luglio 2006).	31
IVA - Domanda di restituzione - Ipotesi della cessazione dell'attività e del fallimento del contribuente - Equiparazione - Termini per la domanda di rimborso - Termini di decadenza ex art. 21 comma 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 - Inapplicabilità - Regime della prescrizione ordinaria - Applicabilità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII, Sent. n. 391 del 16 gennaio 2006).	32
IVA - Sanzioni - Procedura agevolata - Art. 58 D.P.R. n. 633/72 - Fallimento del contribuente - Termine di 30 giorni - Decorrenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, Sent. n. 153 del 13 aprile 2007).	33

IVA - Omesso versamento - Sanzioni - Esenzione per causa di forza maggiore - Condizioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII, Sent. n. 214 del 7 novembre 2007).	33
IVA - Accertamento induttivo - Presunzione di inesistenza di acquisti registrati - Riscontro negativo presso le ditte indicate come venditrici - Legittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Sent. n. 33 del 29 maggio 2007).	33
IVA - Regime speciale agricoltura - Requisito della mutualità - Necessità - Parere del Ministero del Lavoro - Non obbligatorio e vincolante. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII, Sent. n. 227 del 22 novembre 2007).	34
IVA - Operazioni permutative di cui all'art. 11 comma primo del D.P.R. n. 633 del 1972 - Nozione - Fattispecie. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 50 del 10 luglio 2007).	34

Tributi indiretti

IMPOSTA DI REGISTRO - Trasferimenti - Agevolazioni ai sensi dell'art. 5 bis della Legge n. 97 del 1994 (reiterate con i successivi D.Lgs. n. 228 del 2001 e n. 99 del 2004) - Costituzione del compendio unico per la conduzione e coltivazione diretta - Attualità all'atto del trasferimento - Non necessità. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII, Sent. n. 365 del 12 gennaio 2007).	36
IMPOSTA DI REGISTRO - Imposta suppletiva - Criteri di identificazione rispetto alla imposta complementare. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. VII, Sent. n. 667, parte I, del 20 settembre 2007).	36
IMPOSTA DI REGISTRO - Criteri di interpretazione dell'atto sottoposto alla registrazione - Natura dell'atto e suoi effetti giuridici - Preminenza - Fattispecie. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. VII, Sent. n. 667, parte II, del 20 settembre 2007).	37
IMPOSTA DI REGISTRO - Compravendita immobiliare - Presunzione di trasferimento di accessioni e pertinenze - Operatività - Superamento - Condizioni - Fattispecie. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 101 del 11 maggio 2007).	37
IMPOSTA DI REGISTRO - Agevolazioni - Legge n. 604 del 1954 - Termine triennale per la produzione della documentazione necessaria - Vano decorso - Negligenza dell'Amministrazione nel rilascio del certificato - Domanda tempestiva della parte - Perdita del beneficio - Insussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 78 del 11 dicembre 2007).	38
IMPOSTA DI REGISTRO - Registrazione di decreto ingiuntivo per crediti soggetti ad IVA - Registrazione a tassa fissa - Pagamento dell'imposta proporzionale all'atto della registrazione degli atti - Rimborso - Termine triennale di decadenza dal diritto - Dies a quo - Individuazione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 8 del 5 marzo 2007).	38
IMPOSTA DI REGISTRO - Compravendita di immobile - Base della tassazione - Valore venale del bene compravenduto - Identificazione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 14 del 26 marzo 2007).	39
IMPOSTA DI REGISTRO - Agevolazioni - Piccola proprietà contadina - Istanza o dichiarazione al momento della registrazione dell'atto - Necessità - Requisiti soggettivi - Possesso - Sussistenza all'epoca della formazione del titolo di acquisto - Necessità. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII, Sent. n. 255 del 15 ottobre 2007).	39
IMPOSTA DI REGISTRO - Piani attuativi o particolareggiati - Mancata approvazione - Vocazione edificatoria del suolo - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII, Sent. n. 49 del 2 ottobre 2007).	40
IMPOSTA DI REGISTRO - Alienazioni di beni immobili da parte dello Stato o da orga-	

ni dotati di personalità giuridica - Determinazione del valore - Criterio del corrispettivo pattuito - Applicabilità - Condizioni e limiti. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII, Sent. n. 42 del 22 giugno 2007).	40
IMPOSTA DI REGISTRO - Trasferimento di azienda - Valore di avviamento - Valutazione - Criteri. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII, Sent. n. 269 del 19 ottobre 2007).	41
<i>Nota del prof. avv. G. Corasaniti.</i>	41
IMPOSTA SUCCESSIONE E DONAZIONE - Regime della franchigia - Atti di donazione non eccedenti il limite della franchigia - Assoggettamento alla tassa fissa di registro - Insussistenza. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. II, Sent. n. 306 del 28 gennaio 2008).	51
IMPOSTA DI SUCCESSIONE - Terreno edificabile sulla base di P.R.G. antecedente alla apertura della successione - Valutazione automatica - Inapplicabilità - Accertamento di maggior valore - Legittimità - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 18 del 6 marzo 2007). <i>Nota del dott. M. Ligrani.</i>	51
INVIM - Trasferimento a seguito di espropriazione forzata - Soggezione all'imposta - Illegittimità costituzionale - Manifesta infondatezza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III, Sent. n. 7, parte II, del 13 febbraio 2007).	54
INVIM - Periodo transitorio - Compravendita assoggettata ad IVA - Valore dichiarato - Contestazione congruità - Autonomo accertamento ai fini IVA - Necessità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII, Sent. n. 217 del 7 novembre 2007).	54
INVIM - Contratti detti di "cessione di cubatura" - Soggezione all'imposta - Insussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 10 del 22 marzo 2007).	54
Diritti e Tributi locali	
ICI - Valore dell'immobile - Giudicato formatosi in una controversia relativa ad un anno - Efficacia vincolante nella controversia relativa ad altri (successivi) anni d'imposta - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 84 del 22 novembre 2006).	55
ICI - Espropriabilità dei suoli - Assoggettabilità all'imposta - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 81, parte I, del 19 giugno 2007).	56
ICI - Suoli inseriti nei piani A.S.I. - Requisito della edificabilità - Inesistenza - Assoggettabilità all'imposta - Non sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 81, parte II, del 19 giugno 2007).	56
ICI - Fallimento del contribuente - Chiusura del fallimento senza alienazione dei beni soggetti all'imposta - Obbligo del fallito relativamente al pagamento dell'imposta - Sussistenza e decorrenza - Sanzioni durante il corso della procedura concorsuale - Mancanza del presupposto. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVI, Sent. n. 164 del 26 ottobre 2007).	57
ICI - Proprietario di aree fabbricabili - Perdita del diritto di proprietà per acquisto fattone a titolo originario dalla P.A. in seguito a occupazione e alla intervenuta irreversibile trasformazione dell'area - Obbligazione d'imposta in capo al privato proprietario - Insussistenza già dal momento della irreversibile trasformazione - Successivo atto negoziale di trasferimento del medesimo immobile in capo alla stessa P.A. - Irrilevanza. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I, Sent. n. 149 del 17 maggio 2007).	57
ICI - I.A.C.P. - Esenzione - Sussistenza - Legge finanziaria del 2006 (n. 266/2006) - Carattere interpretativo della norma - Estensione dell'esenzione anche ad anni precedenti - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II, Sent. n. 118 del 23 ottobre 2007).	58
ICI - Immobile urbano - Nozione - Unità immobiliare - Nozione - Accatastamento - Ob-	

bligo - Disciplina legislativa - Individuazione - Pale eoliche - Sussistenza dell'obbligo. IDEM - Base imponibile - Determinazione - Criteri - Centrale elettrica costituita da pala eolica - Qualificazione come "opificio" - Correttezza - Classificazione in cat. D come "immobile a destinazione speciale" - Legittimità. (Comm. Trib. Foggia, Sez. XI, Sent. n. 168 del 20 dicembre 2006). <i>Nota della dott.ssa E. Lombardi.</i>	58
ICI - Credito - Eccezione di compensazione in processo avverso accertamento a diverso titolo - Inammissibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII, Sent. n. 68 del 17 dicembre 2007).	66
TARSU - Liquidazione del tributo sulla base della denuncia presentata - Emissione di cartella esattoriale senza previo avviso di accertamento - Legittimità - Necessità di valutazione di fatti rilevanti - Avviso di accertamento - Necessità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 95 dell' 8 gennaio 2008). <i>Nota dell'avv. G. Ciminiello.</i>	67
TARSU - Soggezione all'imposta - Condizioni - Istituzione del servizio da parte del Comune - Sufficienza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. X, Sent. n. 91 dell'8 gennaio 2008).	69
TARSU - Attività svolta in forma societaria - Cessione delle quote di partecipazione - Mancata comunicazione all'ente impositore - Permanenza dell'obbligazione tributaria in capo al cedente - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 58 del 25 maggio 2007).	69
TARSU - Attività ristorativa-alberghiera - Cause di esclusione - Onere della prova - Condizioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 105 del 19 febbraio 2007). <i>Nota dell'avv. S. Fumarola.</i>	70
IMPOSTA COMUNALE SULLA PUBBLICITÀ - Canone di concessione per gli impianti pubblicitari - Pubblicità effettuata su beni del Demanio o del patrimonio indisponibile del Comune - Insussistenza - Esclusività dell'imposizione a titolo di TOSAP. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII, Sent. n. 68 del 10 maggio 2007).	75
CONSORZI per la bonifica e il miglioramento fondiario - Obbligo di contribuzione per i proprietari consorziati - Sussistenza - Rapporto consorzio-consorziati - Natura sinalagmatica - Esclusione. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII, Sent. n. 224 del 20 novembre 2007).	75
TASSA AUTOMOBILISTICA - Prescrizione triennale - Unicità del termine Accertamento tempestivo e atti di riscossione oltre il termine - Prescrizione - Sussistenza. Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. IV, Sent. n. 44, parte II, del 27 marzo 2007).	76
Procedimento e contenzioso	
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - IVA - Competenze e poteri dell'Ufficio - Attività istruttoria - Incompetenza - Illegittimità - Conseguente illegittimità dell'avviso di accertamento - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XXIII, Sent. n. 12 del 19 marzo 2008). <i>Nota del prof. avv. G. Selicato.</i>	77
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Dichiarazione mod. 740 - Esposizione di un credito di imposta - Mancato esercizio del potere di rettifica ex artt. 36 bis e 36 ter del D.P.R. n. 600/73 - Implicito riconoscimento del credito - Azione per il rimborso - Prescrizione ordinaria - Termine decennale - Decorrenza dal suddetto riconoscimento. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I, Sent. n. 257 del 18 luglio 2007).	84
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Percentuali di ricarico - Autonomia dei periodi impositivi. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 23, parte II, del 10 maggio 2007).	84

ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Incrementi patrimoniali - Provenienza delle somme da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte - Prova a carico del contribuente - Oggetto della prova. (Comm. Trib. Prov. Foggia, sez. VII, Sent. n. 279 del 26 ottobre 2007).	85
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamento con adesione - Legge n. 656 del 1994 - Revoca dell'adesione - Ammissibilità - Istanza di rimborso del versato in conseguenza dell'adesione - Spettanza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. IX, Sent. n. 46 del 18 aprile 2007).	85
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Redditi fondiari - Determinazione - Sistema catastale - Indici di possesso di redditi eccedenti - Legittimità dell'accertamento - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 45 del 29 ottobre 2007).	86
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Sintetico - Redditometro (DD.MM. 10 settembre e 19 novembre 1992) - Estensione retroattiva degli indici presuntivi di reddito - Illegittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 106 del 16 febbraio 2007).	86
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Parametri presuntivi istituiti con il D.P.C.M. 29/01/1996 - Illegittimità del suddetto D.P.C.M. per difetto del parere del Consiglio di Stato - Competenza delle Commissioni tributarie - Insussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 13, parte I, del 26 marzo 2007).	86
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Rettifica dei redditi dichiarati sulla base dei parametri fissati dal D.P.C.M. del 1996 - Attribuzione del maggior reddito - Possibilità - Condizioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 13, parte II, del 26 marzo 2007).	87
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Parametri fissati dal D.P.C.M. del 29/01/1996 - Natura di atto amministrativo generale del decreto e non normativo - Procedimento di formazione - Specialità - Sussistenza - Preventivo parere del Consiglio di Stato - Necessità - Non sussiste - Legittimità del decreto - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 134 del 25 luglio 2006).	87
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Parametri presuntivi fissati dal D.P.C.M. del 29/01/1996 - Natura normativa del decreto - Illegittimità per vizio procedimentale nella emanazione - Sussistenza - Disapplicazione ex art. 7 del D. Lgs. n. 546/92 - Conseguente illegittimità dell'accertamento induttivo basato sui parametri. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 100 del 16 novembre 2007).	88
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Presunzioni gravi, precise e concordanti - Utilizzazione degli studi di settore - Elementi ulteriori riferiti al caso specifico - Necessità - Difetto - Infondatezza dell'accertamento. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IV, Sent. n. 338 del 10 dicembre 2007).	91
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Accertamento induttivo. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. II, Sent. n. 89 del 12 giugno 2007).	92
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Contribuenti in contabilità ordinaria - Studi di settore - Ammissibilità - Condizioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 82 del 6 febbraio 2007).	92
ACCERTAMENTO IMPOSTE SUI REDDITI - Studi di settore - Confutazione diretta da parte del contribuente - Prova di concreti elementi di infondatezza dell'accertamento - Efficacia. Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV, Sent. n. 99 del 13 novembre 2007).	92
NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI - Relata di notifica - Irregolarità per	

- omessa indicazione del luogo di consegna - Nullità della notificazione - Insussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III, Sent. n. 7, parte I, del 13 febbraio 2007). 93
- NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI - A mezzo posta - Consegna dell'atto a un familiare presso il suo domicilio, diverso da quello del notificando - Nullità della notificazione - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVII, Sent. n. 79 del 17 aprile 2007). 93
- NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI TRIBUTARI - A contribuente deceduto - Notificazione nel di lui domicilio ma a mani del legatario - Nullità. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I, Sent. n. 78 del 17 maggio 2007). *Nota del dott. A. Lattanzio.* 93
- CATASTO - Classamento degli immobili - Motivazione - Necessità. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII, Sent. n. 363 del 15 gennaio 2007). 103
- CATASTO - Classamento e attribuzione rendita - Valutazione ex art. 29 del D.P.R. n. 1142/1949 - Necessità - Sussiste. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 90 del 22 novembre 2007). 103
- RISCOSSIONE - Preavviso di fermo amministrativo di beni mobili registrati - Natura di atto di comunicazione - Impugnabilità davanti al giudice tributario - Inammissibilità. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. I, Sent. n. 107 del 20 aprile 2007). 104
- RISCOSSIONE - Preavviso di fermo amministrativo di beni mobili registrati - Giurisdizione del giudice tributario - Sussistenza - Impugnabilità - Sussiste. 104
- IDEM - Preavviso di fermo a tutela sia di crediti erariali sia di crediti di natura diversa - Giurisdizione del giudice tributario - Sussistenza limitatamente alle ragioni attinenti ai crediti erariali. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. II, Sent. n. 293 del 24 settembre 2007). 104
- RISCOSSIONE - Somme dovute a titolo di sanzione pecuniaria per violazione al Codice della Strada - Provvedimento di iscrizione di ipoteca - Giurisdizione delle Commissioni tributarie - Insussistenza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XII, Sent. n. 10 del 29 gennaio 2008). *Nota dell'avv. L. Lubelli.* 105
- RISCOSSIONE - Misure cautelari - Iscrizione di ipoteca - Principio di proporzionalità della misura rispetto al credito - Insussistenza (mancata previsione). 105
- IDEM - Iscrizione di ipoteca - Preventiva notifica dell'avviso contenente l'intimazione ad adempiere - Necessità - Esclusione. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX, Sent. n. 21, parte II, del 13 marzo 2008). 113
- RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Indicazione del responsabile del procedimento - Necessità - Mancanza - Nullità della cartella - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. II, Sent. n. 517 del 14 gennaio 2008). 114
- RISCOSSIONE - Cartella di pagamento - Indicazione del responsabile del procedimento - Mancata indicazione - Nullità della cartella - Insussistenza. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I, Sent. n. 227 del 25 gennaio 2008). *Nota dell'avv. M. Villani.* 114
- RISCOSSIONE - Richiesta di dilazione - Offerta di garanzia - Principio di tipicità della garanzia - Inderogabilità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVII, Sent. n. 430 del 7 maggio 2007). 121
- RISCOSSIONE - Disciplina vigente alla data del dicembre 2006 - Termine annuale per l'espropriazione forzata dopo la notifica della cartella di pagamento - Vana decorrenza - Effetti - Notifica dell'avviso di intimazione ad adempiere - Necessità anche per l'iscrizione di ipoteca - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I, Sent. n. 99 del 12 luglio 2007). *Nota dell'avv. G. Damascelli.* 122
- RISCOSSIONE - Autoliquidazione e versamento IRAP - Cartella di pagamento - Im-

pugnazione - Limiti. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, Sent. n. 85 del 28 settembre 2007).	125
RISCOSSIONE - Sanzioni amministrative - Società di capitali - Responsabilità solidale dell'amministratore o del legale rappresentante ex art. 98 del D.P.R. n. 602/1973 - Sussiste - Limiti. (Comm. Trib. Reg. Puglia, sez. XXIV, Sent. n. 165 del 1 giugno 2007).	126
RISCOSSIONE - Cartelle di pagamento - Termini - Cosiddetto "Decreto Bersani" - Applicabilità - Alle sole cartelle di pagamento emesse successivamente all'anno 2005. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I, Sent. n. 139 del 6 settembre 2007). <i>Nota dell'avv. L. Carbone.</i>	126
PROCESSO TRIBUTARIO - Procedimento in grado di appello - Notificazione dell'atto di appello non a mezzo di ufficiale giudiziario - Omesso deposito di copia nella segreteria del giudice a quo - Inammissibilità dell'appello - Art. 53 comma 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 - Illegittimità costituzionale - Manifesta infondatezza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 116 del 14 dicembre 2007). <i>Nota dell'avv. L. Quercia.</i>	129
PROCESSO TRIBUTARIO - Istanza di autotutela - Silenzio dell'Amministrazione - Impugnazione - Inammissibilità. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. I, Sent. n. 40 del 18 marzo 2008).	132
PROCESSO TRIBUTARIO - Tassa automobilistica - Giurisdizione del giudice tributario - Iniziale difetto - Successiva attribuzione - Inammissibilità del ricorso - Insussistenza. (Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. IV, Sent. n. 44, parte I, del 27 marzo 2007).	133
PROCESSO TRIBUTARIO - Tarsu - Tariffa igiene ambientale - Giurisdizione del giudice tributario - Sussiste. (Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. IX, Sent. n. 528 del 19 dicembre 2007).	133
PROCESSO TRIBUTARIO - Sanzioni per l'omessa registrazione di lavoratori dipendenti - Sanzioni irrogate dall'Agenzia delle Entrate antecedentemente alla Legge n. 223 del 2006 - Giurisdizione delle Commissioni tributarie - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. I., Sent. n. 60 del 27 settembre 2007).	133
PROCESSO TRIBUTARIO - Abusivismo edilizio - Sanzioni - Difetto di giurisdizione del giudice tributario - Sussistenza - Assegnazione nuovi termini ai fini di tutela - Spettanza - Cartella di pagamento - Impugnazione - Solo per vizi propri. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. IV (Presidente: Buccino - Relatore: Tibello). Sent. n. 37 del 28 febbraio 2008).	134
PROCESSO TRIBUTARIO - Responsabilità aggravata ai sensi dell'art. 96 c.p.c. - Applicabilità - Estremi: malafede o colpa grave. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 80, parte II, del 13 luglio 2007). <i>Nota della dott.ssa M. Basile.</i>	135
PROCESSO TRIBUTARIO - Ricorso - Spedizione a mezzo posta - Inammissibilità - Insussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 309 del 17 ottobre 2007).	140
PROCESSO TRIBUTARIO - Ricorso cumulativo - Ammissibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 79 del 19 giugno 2007).	140
PROCESSO TRIBUTARIO - Ricorso avverso atti impositivi - Inammissibilità per decorso del termine di impugnazione - Eccezione dell'Ufficio - Onere della prova della tardività - Incombe all'Ufficio. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII, Sent. n. 271 del 19 ottobre 2007).	140
PROCESSO TRIBUTARIO - Ultrapetizione - Fattispecie. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 23, parte I, del 10 maggio 2007).	141
PROCESSO TRIBUTARIO - Partecipazione al giudizio del concessionario della riscossione - Ricorso per l'annullamento della cartella di pagamento - Necessità della parte-	

<p>cipazione come litisconsorte necessario - Sussistenza - Fattispecie. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 71 del 18 febbraio 2008).</p>	141
<p>PROCESSO TRIBUTARIO - Poteri istruttori del giudice - Ambito e limitazioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IV, Sent. n. 20, parte II, del 10 maggio 2007).</p>	142
<p>PROCESSO TRIBUTARIO - Fase istruttoria - Deposito di documenti e memorie - Termine - Natura: è termine ordinatorio. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIX, Sent. n. 21, parte I, del 13 marzo 2008).</p>	142
<p>PROCESSO TRIBUTARIO - Istituto della rimessione in termini - Carattere generale - Applicabilità ad ogni processo - In particolare al processo tributario - Limiti dell'applicazione. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. V, Sent. n. 23 del 13 marzo 2008).</p>	142
<p>PROCESSO TRIBUTARIO - Pronuncia sulle spese - Compensazione - Motivazione - Necessità - Formula "sussistono giusti motivi" - Insufficienza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 61 del 9 luglio 2007).</p>	145
<p>PROCESSO TRIBUTARIO - Impugnazione delle sentenze - Termine - Impugnazione oltre la scadenza del termine lungo - Condizioni - Limiti. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. IX, Sent. n. 111 del 28 febbraio 2007).</p>	145
<p>PROCESSO TRIBUTARIO - Sentenza civile - Motivazione anche nel merito dopo il rilievo di illegittimità formale dell'accertamento - Efficacia di giudicato sulla questione concernente la mancanza di prova della pretesa fiscale - Sussistenza - Giudicato civile - Rigetto della domanda per difetto di prova sulla pretesa - Efficacia di giudicato.</p>	
<p>IDEM - Sentenza penale irrevocabile - Giudicato penale - Sentenza di c.d. "patteggiamento" (art. 444 c.p.p.) - Efficacia nel processo tributario - Limiti.</p>	
<p>AVVISO DI ACCERTAMENTO - Precedente giudicato di nullità di un primo avviso di accertamento sulla stessa pretesa fiscale - Reiterazione (tempestiva rispetto al termine di decadenza) dell'accertamento - Inammissibilità.</p>	
<p>DIRITTI DOGANALI - Prescrizione - Termine - Individuazione-decorrenza nel caso di sentenza penale irrevocabile. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VI, Sent. n. 114 del 26 ottobre 2007).</p>	146
<p>PROCESSO TRIBUTARIO - Eccezione di prescrizione - Proposizione - Forme e modi della proposizione - Come motivo aggiunto - Condizioni e limiti - Irritualità della proposizione - Reiterazione in grado di appello - Inammissibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII, Sent. n. 69, parte II, del 10 maggio 2007).</p>	147
<p>PROCESSO TRIBUTARIO - Appello - Rinuncia - Prosecuzione del processo in presenza di appello incidentale. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV, Sent. n. 173, parte I, del 1 giugno 2007).</p>	148
<p>PROCESSO TRIBUTARIO - Impugnazione - Appello dell'Ufficio - Autorizzazione dell'Ufficio sovraordinato - Deposito in corso del giudizio - Ammissibilità. Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV, Sent. n. 173, parte II, del 1 giugno 2007).</p>	148
<p>PROCESSO TRIBUTARIO - Procedimento di impugnazione - Sospensione della sentenza impugnata - Mancata previsione - Applicazione delle norme del c.p.c. - Inammissibilità. Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Ordinanza n. 23 bis, parte II, del 23 agosto 2007).</p>	149
<p>PROCESSO TRIBUTARIO - Giudicato formatosi in altro giudizio sugli elementi (i soggetti, l'an e il quantum dell'imposta dovuta) dell'obbligazione tributaria - Altri giudizi concernenti l'ammissibilità della definizione agevolata della controversia e gli stessi elementi dell'obbligazione - Preclusione derivante dal giudicato - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXVI, Sent. n. 141 del 15 ottobre 2007).</p>	149

PROCESSO TRIBUTARIO - Giudicato penale - Efficacia nel processo tributario - Condizioni e limiti. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, Ordinanza n. 23 bis, parte I, del 23 agosto 2007).	151
PROCESSO TRIBUTARIO - Giudizio penale - Accertamento dei fatti rilevanti ai fini tributari - Valutazione da parte del giudice tributario - Ammissibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. III, Sent. n. 48 del 19 giugno 2007).	151
PROCESSO TRIBUTARIO - Società di fatto - Redditi di partecipazione del socio - Giudicato penale escludente la partecipazione del soggetto alla società - Efficacia nel giudizio tributario promosso dal medesimo soggetto - Sussistenza - Condizioni - Definitività dell'accertamento nei confronti della società per il reddito societario - Irrilevanza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXII, Sent. n. 468 del 16 aprile 2008).	151
PROCESSO TRIBUTARIO - Giudicato esterno - Efficacia nel processo tributario. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV, Sent. n. 42 del 28 febbraio 2007).	152
PROCESSO TRIBUTARIO - Avvenuto ritiro, da parte dell'Ufficio e nell'esercizio di autotutela, di atti impositivi - Cessazione della materia del contendere - Configurabilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 104 del 16 gennaio 2008).	152
PROCESSO TRIBUTARIO - I.C.I. - Giudicato sul valore dell'area formatosi per uno dei comproprietari dell'immobile - Estensione all'altro proprietario degli effetti del giudicato - Applicazione del conforme principio in tema di obbligazioni solidali - Inammissibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII, Sent. n. 69, parte I, del 10 maggio 2007).	153
CONDONO - Ritardati od omessi versamenti sanzionati ex art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 - Art. 9 bis della Legge n. 289 del 2002 sulla inapplicabilità delle sanzioni - Ambito di applicazione - Limitazione ai pagamenti delle imposte o delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate entro il 31 ottobre 2002 - Insussistenza - Estensione ai ritardati versamenti di imposte derivanti da accertamenti con adesione relativi ad anni fiscali precedenti - Ammissibilità. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XVI, Sent. n. 211 del 3 ottobre 2006).	154
CONDONO - Art. 9 L. n. 289/2002 - Rimborso Iva - Controllo Amministrazione finanziaria - Legittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 6 del 6 febbraio 2007).	155
CONDONO - Legge n. 289 del 2002 - Omesso versamento delle rate successive alla prima - Inefficacia della definizione agevolata - Insussistenza - Definizione ai sensi dell'art. 9 bis della Legge n. 289/02 - Disciplina analoga - Sussistenza. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. VIII, Sent. n. 104 del 5 luglio 2007).	156
CONDONO - Definizione degli omessi versamenti di imposta ai sensi della L. n. 289 del 2002 - Mancato pagamento delle rate successive alla prima - Validità ed efficacia della definizione - Sussistenza - Iscrizione a ruolo delle rate non versate - Applicazione di sanzioni per omesso o ritardato versamento - Inammissibilità. (Comm. Trib. Prov. Brindisi, Sez. n. I, Sent. n. 10 del 13 febbraio 2007).	156
CONDONO - Controversia concernente l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro relativa a una sentenza - Definizione ai sensi della Legge n. 289 del 2002 - Ammissibilità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XI, Sent. n. 80, parte I, del 13 luglio 2007).	156
CONDONO - Dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 9 della Legge n. 289 del 2002 - Mancato inoltro per via telematica - Riconducibilità del versamento all'oggetto della dichiarazione - Validità ed efficacia della dichiarazione. Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII, Sent. n. 278 del 26 ottobre 2007).	157
CONDONO - D.L. n. 564 del 30/09/1994 convertito nella Legge n. 656 del 30/11/1994 - Lite pendente - Nozione - È relativa al processo - Pendenza della lite sul rapporto so-	

stanziale - Condizione per l'applicabilità delle norme sul condono - Non necessità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV, Sent. n. 324 del 12 novembre 2007).	157
CONDONO - Legge n. 413 del 1991 - Società di fatto - Condono richiesto dalla società - Effetti in favore dei soci - Insussistenza - Accertamento a carico dei soci - Legittimità. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 78 del 6 febbraio 2007).	159
CONDONO - Legge n. 516 del 1982 - Dichiarazione integrativa "Semplice" - Dichiarata incostituzionalità dell'art. 16 - Nullità degli accertamenti notificati dopo il termine fissato nella sentenza della Corte Costituzionale n. 175/1986 - Sussistenza. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XXIV, Sent. n. 41 del 28 febbraio 2007).	160
SANZIONI AMMINISTRATIVE - Misure cautelari - Sequestro conservativo. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 28 del 22 maggio 2007).	160
SANZIONI AMMINISTRATIVE - Principio di legalità e di tipicità - Nozione - Conseguenze. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XIV, Sent. n. 22 del 19 marzo 2008).	160
SANZIONI AMMINISTRATIVE - Procedimento ex art. 16 del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 - Emissione di un autonomo atto di irrogazione di sanzioni dopo la notifica dell'atto di contestazione delle violazioni - Conseguenze - Nullità dell'intero procedimento - Insussistenza - Preclusione delle facoltà di definizione agevolata e di proporre deduzioni difensive - Insussistenza - Conseguenze di legge connesse al primo atto di contestazione nel caso di mancato esercizio delle suddette facoltà - Verificazione. (Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. XV, Sent. n. 478 del 19 marzo 2007).	161
Disposizioni tributarie di carattere generale	
DECRETI LEGGE NON CONVERTITI - Rapporti giuridici sorti sulla base degli stessi - Disciplina. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XV, Sent. n. 93 del 22 novembre 2007). <i>Nota dell'avv. A. Damascelli.</i>	162
STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE - Istituto della rimessione in termini - Istanza del contribuente - Apertura di un procedimento e obbligo di provvedere dell'Ufficio finanziario - Insussistenza - Ragioni. (Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 89 del 27 marzo 2008).	168
DICHIARAZIONE DEI REDDITI - Rettifica da parte del contribuente dichiarante - Ambito di ammissibilità - Inesistenza parziale o totale dell'obbligo di pagamento dell'imposta - Vi rientra - Modalità e termini della rettifica. (Comm. Trib. Prov. Foggia, Sez. VII, Sent. n. 277 del 26 ottobre del 2007).	168

AUTORI DELLE NOTE

Fabio Aiello - Prof. a contratto di Legislazione tributaria e politiche di incentivazione fiscale - Facoltà di Economia dell'Università di Bari - Sede di Brindisi - Giudice Tributario di secondo grado: <i>"Volume di ricavi e volume d'affari: due lati (non sempre) della stessa medaglia"</i> .	Pag. 5
Marta Basile - Docente Scuola Superiore delle Economia e delle Finanze - Dott.ssa di ricerca in Diritto tributario nella Università di Bari: <i>"La responsabilità aggravata nel processo tributario"</i> .	135
Luigi Carbone - Avvocato Tributarista in Bari: <i>"Effetti dei Decreto Bersani sui termini di notificazione delle cartelle di pagamento"</i> .	127
Fabio Ciani - Avvocato Tributarista in Bari - Consigliere della Camera Tributaria degli Avvocati della Provincia di Bari - Università di Roma Tre: <i>"Inapplicabilità della nuova antielusiva (art. 37 bis D.P.R. 600/73) rispetto a situazioni sorte prima della sua entrata in vigore"</i> .	24
Giuseppe Ciminiello - Avvocato Tributarista in Bari - Pubblicista - Consigliere della Camera Tributaria degli Avvocati della Provincia di Bari: <i>"Tarsu: quando il Comune può procedere a liquidazione semplificata"</i> .	67
Giuseppe Corasaniti - Ricercatore di Diritto Tributario - Università di Brescia - Studio Uckmar, Milano; <i>"Brevi note in tema di determinazione del valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro"</i> .	41
Antonio Damascelli - Avvocato Tributarista in Bari - Presidente della Camera Tributaria degli Avvocati della Provincia di Bari - Consigliere dell'Ordine degli Avvocati di Bari: <i>"Decretazione d'urgenza e sanatoria: ad impossibilia nemo tenetur"</i> .	162
Gabriele Damascelli - Avvocato Tributarista in Bari: <i>"Iscrizione d'ipoteca oltre l'anno dalla notifica della cartella di pagamento"</i> .	122
Flavio Falconieri - Dottore commercialista: <i>"I redditi di capitale concorrono a formare il reddito complessivo per il periodo di imposta in cui sono stati percepiti"</i> .	10
Stefano Fumarola - Avvocato Tributarista in Taranto: <i>"Immobile inutilizzato: prova ai fini dell'esclusione della Tarsu"</i> .	70
Antonio Lattanzio - Dottore commercialista, dottore in giurisprudenza, revisore contabile in Bari e Trani: <i>"Brevi note in tema di nullità della notificazione degli atti tributari sostanziali"</i> .	94
Marco Ligrani - Dottore commercialista - Segretario Unione Giovani Dottori Commercialisti di Bari e Trani: <i>"La valutazione automatica non blocca l'accertamento"</i> .	52
Elena Lombardi - Cultrice di Diritto Tributario nell'Università di Foggia: <i>"La tassazione I.C.I. delle centrali eoliche"</i> .	59
Luca Lubelli - Avvocato Tributarista in Taranto - Dottore di ricerca in Pubblica Amministrazione dell'Economia e delle Finanze nell'Università di Bari: <i>"La giurisdizione tributaria si è di fatto ampliata a seguito del nuovo art. 19 D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546?"</i> .	105
Luigi Quercia - Avvocato Tributarista in Bari - Consigliere dell'Ordine degli Avvocati di Bari - Vice presidente della Camera Tributaria degli Avvocati della Provincia di Bari: <i>"Non è incostituzionale la norma che impone il deposito dell'appello anche presso la C.T.P."</i> .	130
Gianluca Selicato - Ricercatore di Diritto Tributario nella Facoltà di Giurisprudenza del-	

<i>Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia - N. 1, 2008</i>	251
l'Università di Bari - Prof. di Diritto Tributario nella Facoltà di Economia dell'Università di Bari - Sede di Brindisi: <i>"L'illegittimità dell'attività istruttoria delle D.R.E."</i> .	77
Antonio Uricchio - Professore Ordinario di Diritto Tributario - Università di Bari - Docente Scuola Superiore delle Economia e delle Finanze - Coordinatore scientifico del Master in Diritto e Pratica Tributaria presso il Consorzio universitario Universus - CSEI - Coordinatore del corso di dottorato in Pubblica Amministrazione dell'Economia e delle Finanze: <i>"Le attività remunerate delle associazioni di promozione sociale e la formazione del reddito imponibile"</i> .	14
Maurizio Villani - Avvocato Tributarista in Lecce - Componente del Consiglio dell'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi: <i>"Cartelle mute: rilievi critici in ordine ai due opposti orientamenti della giurisprudenza di merito"</i> .	115

AUTORE DELLE NOTE REDAZIONALI

DOTT. WALTER CELENTANO, Consigliere della Corte di Cassazione

CONTRIBUTI DOTTRINALI

PROF. AVV. ANTONIO URICCHIO, Crisi dell'impresa e imposizione sul reddito: Il trattamento fiscale delle operazioni di risanamento	170
PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA, Garanzie del contribuente: uno sguardo oltre i confini	186
PROF. AVV. GIUSEPPE MARIA CIPOLLA, La trattazione della controversia innanzi alle Commissioni tributarie tra istanze garantiste e battaglie di retroguardia	210
DOTT. MARIO CICALA, Elusione fiscale, evasione fiscale, abuso di diritto, fra legislazione dello Stato e normativa comunitaria. Cenni di giurisprudenza della Cassazione	220
PROF. AVV. FRANCESCO D'AYALA VALVA, Dalla revisione costituzionale dei <i>"tributi"</i> al giusto processo	234

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA*

	Pag.		Pag.
Sez. IV, n. 24 del 7.07.2006	31	Sez. IV, n. 23 ² del 10.05.2007	84
Sez. IX, n. 134 del 25.07.2006	87	Sez. XIII, n. 68 del 10.05.2007	75
Sez. IX, n. 60 del 25.10.2006	10	Sez. XIII, n. 69 ¹ del 10.05.2007	153
Sez. IX, n. 84 del 22.11.2006	55	Sez. XIII, n. 69 ² del 10.05.2007	147
Sez. XV, n. 77 del 25.01.2007	20	Sez. XXII, n. 101 del 11.05.2007	37
Sez. XV, n. 6 del 6.02.2007	155	Sez. VIII, n. 28 del 22.05.2007	160
Sez. XV, n. 78 del 6.02.2007	159	Sez. XI, n. 58 del 25.05.2007	69
Sez. XV, n. 82 del 6.02.2007	92	Sez. I, n. 33 del 29.05.2007	33
Sez. XXIX, n. 5 del 12.02.2007	14	Sez. XXIV, n. 165 del 1.06.2007	126
Sez. III, n. 7 ¹ del 13.02.2007	93	Sez. XXIV, n. 173 ¹ del 1.06.2007	148
Sez. III, n. 7 ² del 13.02.2007	54	Sez. XXIV, n. 173 ² del 1.06.2007	148
Sez. XI, n. 106 del 16.02.2007	86	Sez. II, n. 89 del 12.06.2007	92
Sez. IX, n. 2 del 19.02.2007	19	Sez. III, n. 48 del 19.06.2007	151
Sez. IX, n. 105 del 19.02.2007	70	Sez. IX, n. 79 del 19.06.2007	140
Sez. IX, n. 111 del 28.02.2007	145	Sez. IX, n. 81 ¹ del 19.06.2007	56
Sez. XXIV, n. 41 del 28.02.2007	160	Sez. IX, n. 81 ² del 19.06.2007	56
Sez. XXIV, n. 42 del 28.02.2007	152	Sez. XIII, n. 42 del 22.06.2007	40
Sez. IX, n. 6 del 5.03.2007	14	Sez. XIV, n. 37 del 9.07.2007	20
Sez. IX, n. 8 del 5.03.2007	38	Sez. XV, n. 61 del 9.07.2007	145
Sez. XV, n. 18 del 6.03.2007	51	Sez. X, n. 50 del 10.07.2007	34
Sez. XXII, n. 44 del 21.03.2007	9	Sez. XI, n. 80 ¹ del 13.07.2007	156
Sez. IV, n. 10 del 22.03.2007	54	Sez. XI, n. 80 ² del 13.07.2007	135
Sez. IV, n. 13 ¹ del 26.03.2007	86	Sez. I, n. 23 bis ¹ del 23.08.2007	151
Sez. IV, n. 13 ² del 26.03.2007	87	Sez. I, n. 23 bis ² del 23.08.2007	149
Sez. IV, n. 14 del 26.03.2007	39	Sez. IV, n. 39 del 31.08.2007	5
Sez. VI, n. 153 del 13.04.2007	33	Sez. XI, n. 95 del 13.09.2007	29
Sez. XXVII, n. 79 del 17.04.2007	93	Sez. XIV, n. 49 del 18.09.2007	20
Sez. IV, n. 20 ¹ del 10.05.2007	9	Sez. I, n. 69 del 20.09.2007	19
Sez. IV, n. 20 ² del 10.05.2007	142	Sez. VI, n. 85 del 28.09.2007	125
Sez. IV, n. 23 ¹ del 10.05.2007	141	Sez. XIII, n. 49 del 2.10.2007	40

* Le sentenze sono indicate con la data del deposito.

	Pag.		Pag.
Sez. XIV, n. 60 del 5.10.2007	28	Sez. XV, n. 93 del 22.11.2007	162
Sez. XXVI, n. 141 del 15.10.2007	149	Sez. XXVII, n. 227 del 22.11.2007	34
Sez. XXII, n. 309 del 17.10.2007	140	Sez. XI, n. 114 del 7.12.2007	28
Sez. II, n. 118 del 23.10.2007	58	Sez. X, n. 76 del 11.12.2007	21
Sez. VI, n. 114 del 26.10.2007	146	Sez. X, n. 78 del 11.12.2007	38
Sez. XXVI, n. 164 del 26.10.2007	57	Sez. XI, n. 116 del 14.12.2007	129
Sez. IV, n. 45 del 29.10.2007	86	Sez. XIII, n. 68 del 17.12.2007	66
Sez. XXVII, n. 214 del 7.11.2007	33	Sez. X, n. 91 del 8.01.2008	69
Sez. XXVII, n. 217 del 7.11.2007	54	Sez. X, n. 95 del 8.01.2008	67
Sez. XXIV, n. 324 del 12.11.2007	157	Sez. VIII, n. 104 del 16.01.2008	152
Sez. VIII, n. 98 del 14.11.2007	22	Sez. VIII, n. 71 del 18.02.2008	141
Sez. XI, n. 100 del 16.11.2007	88	Sez. VIII, n. 89 del 27.03.2008	168
Sez. XXVII, n. 224 del 20.11.2007	75	Sez. XXII, n. 468 del 16.04.2008	151
Sez. XV, n. 90 del 22.11.2007	103		

COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI*

BARI	pag.	FOGGIA	pag.
Sez. XVII, n. 391 del 16.01.2006	32	Sez. XI, n. 168 del 20.12.2006	58
Sez. XVI, n. 211 del 3.10.2006	154	Sez. VII, n. 365 del 12.01.2007	36
Sez. XV, n. 478 del 19.03.2007	161	Sez. VII, n. 363 del 15.01.2007	103
Sez. IX, n. 46 del 18.04.2007	85	Sez. IV, n. 60 del 27.09.2007	133
Sez. XVII, n. 430 del 7.05.2007	121	Sez. VII, n. 255 del 15.10.2007	39
Sez. VIII, n. 104 del 5.07.2007	156	Sez. VII, n. 269 del 19.10.2007	41
Sez. XX, n. 281 del 26.09.2007	31	Sez. VII, n. 271 del 19.10.2007	140
Sez. XVII, n. 315 del 12.11.2007	30	Sez. VII, n. 277 del 26.10.2007	168
Sez. XII, n. 10 del 29.01.2008	105	Sez. VII, n. 278 del 26.10.2007	157
Sez. XVII, n. 447 del 18.02.2008	8	Sez. VII, n. 279 del 26.10.2007	85
Sez. XIX, n. 21 ¹ del 13.03.2008	142	Sez. VII, n. 280 del 26.10.2007	29
Sez. XIX, n. 21 ² del 13.03.2008	113	Sez. IV, n. 99 del 13.11.2007	92
Sez. XIV, n. 22 del 19.03.2008	160	Sez. IV, n. 37 del 28.02.2008	134
Sez. XXIII, n. 12 del 19.03.2008	77		
		LECCE	
BRINDISI		Sez. V, n. 293 del 25.09.2007	22
Sez. I, n. 10 del 13.02.2007	156	Sez. V, n. 336 del 20.11.2007	21
Sez. I, n. 78 del 17.05.2007	93	Sez. IV, n. 338 del 10.12.2007	91
Sez. I, n. 99 del 12.07.2007	122	Sez. IX, n. 528 del 19.12.2007	133
Sez. I, n. 139 del 6.09.2007	126	Sez. II, n. 517 del 14.01.2008	114
Sez. I, n. 227 del 25.01.2008	114		
Sez. II, n. 306 del 28.01.2008	51	TARANTO	
Sez. V, n. 23 del 13.03.2008	142	Sez. IV, n. 44 ¹ del 27.03.2007	133
Sez. I, n. 40 del 18.03.2008	132	Sez. IV, n. 44 ² del 27.03.2007	76
		Sez. I, n. 107 del 20.04.2007	104
		Sez. I, n. 149 del 17.05.2007	57
		Sez. I, n. 257 del 18.07.2007	84
		Sez. VII, n. 667 ¹ del 20.09.2007	36
		Sez. VII, n. 667 ² del 20.09.2007	37
		Sez. II, n. 293 del 24.09.2007	104

* Le sentenze sono indicate con la data del deposito.

Fotocomposizione, riproduzioni a scanner, stampa e legatura
eseguite nel mese di luglio 2008 dalla
LEVANTE EDITORI FIGLI DI MARIO CAVALLI srl - BARI (Italia)
35, via Napoli - Tel. e Fax 080.5213778
www.levantebari.com
e-mail: levanted@tin.it

Stampato su carta avoriata "Palatina" delle Cartiere Miliani Fabriano SpA