

CORSO DI TRIESTE

19/09/2002



TRIESTE – 19 SETTEMBRE 2002  
Starhotel Savoia Excelsior, Riva del Mandracchio n. 4

## **RELATORI**

Dr. Oliviero DRIGANI	Consigliere presso la Corte di Appello di Trieste – Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia
Dr. Alberto ROSSI	Magistrato ordinario presso il Tribunale di Pordenone – Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia
Prof. Avv. Loris TOSI	Professore Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università Cà Foscari di Venezia
Dr. Gino DONADI	Collaboratore del Professore Loris TOSI
Dr. Roberto LUNELLI	Consigliere Nazionale e Presidente Provinciale della Associazione Nazionale Tributaristi Italiani

### **COMPONENTI DEL CONSIGLIO DI PRESIDENZA:**

Presidente Dott. Giacomo CALIENDO  
Consigliere Dott. Domenico CHINDEMI

### **SEGRETERIA DELL'INCONTRO:**

Dott. Vincenzo D'AVANZO Segretario Generale

Dott.ssa Algina FERRARA  
Sig.ra Antonia DI GIACOMO

FRIULI VENEZIA GIULIA, 19 SETTEMBRE 2002

**ELENCO PARTECIPANTI**

	<i>Cognome e Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione Tributaria</i>
1	ALTMARE Edoardo	Giudice	Provinciale Udine
2	ANDRETTA Luciano	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Udine
3	APPIERTO Gaetano	Presidente di Sezione	Provinciale Pordenone
4	BATTISTUTTA Rosina	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Udine
5	BENEDETTI Enzo	Giudice	Provinciale Udine
6	BOENCO Alfredo	Giudice	Provinciale Pordenone
7	BULDINI Giampaolo Maria	Giudice	Regionale Friuli V.G.
8	CAMPO Vito	Giudice	Regionale Friuli V.G.
9	CARLISI Claudio	Giudice	Regionale Friuli V.G.
10	CASALI Antonino	Giudice	Provinciale Udine
11	CELLANTE Antonio	Giudice	Provinciale Udine
12	COLLINI Antonio	Giudice	Regionale Friuli V.G.
13	CONTURSI Chiara	Giudice	Regionale Friuli V.G.
14	COSTANZA Antonino	Presidente di Sezione	Regionale Friuli V.G.
15	COZZARINI Gelsomina	Giudice	Provinciale Trieste
16	CULOT Dario	Giudice	Provinciale Gorizia
17	D'ANTONI Vittorio	Giudice	Provinciale Udine
18	DE VITA Angelo	Giudice	Regionale Friuli V.G.
19	DEL FORNO Giovanni	Giudice	Provinciale Udine
20	DI MARTINO Ermanno	Giudice	Regionale Friuli V.G.
21	DON Paolo	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Udine
22	FABBRO Renato	Giudice	Provinciale Udine
23	FABRIS Marcello	Giudice	Provinciale Trieste
24	FAVRUZZO Silvio	Giudice	Regionale Veneto
25	FERRANTE Luigi	Giudice	Provinciale Udine
26	FILIPPONI Giuseppe	Giudice	Provinciale Udine
27	FINOCCHIARO Filippo	Vice Presidente di Sez.	Regionale Friuli V.G.
28	FIorentin Antonio	Giudice	Provinciale Udine
29	FOLEGOTTO Sandra	Giudice	Provinciale Udine
30	FREZZA Lucio	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Trieste
31	GODNIC Jan	Giudice	Provinciale Trieste
32	GREGORIS Maria	Giudice	Provinciale Pordenone
33	LEGGIERI Vincenzo	Giudice	Regionale Friuli V.G.

*segue*

	<i>Cognome e Nome</i>	<i>Qualifica</i>	<i>Commissione Tributaria</i>
34	LIESCH Ernesto	Giudice	Regionale Friuli V.G.
35	MAGANUCO Fernando	Giudice	Regionale Veneto
36	MANNO Luigi	Giudice	Provinciale Udine
37	MANZON Enrico	Vice Presidente di Sez.	Regionale Friuli V.G.
38	MARINIG Danilo	Giudice	Provinciale Udine
39	MARIOTTI Remo	Giudice	Regionale Friuli V.G.
40	MISERI Carlo	Giudice	Provinciale Gorizia
41	MONDINI Maria Luisa	Giudice	Regionale Friuli V.G.
42	MONTINERI Guglielmo	Giudice	Regionale Friuli V.G.
43	MOTTES Maddalena	Giudice	Provinciale Trento
44	MUSMECI Eugenio	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Udine
45	MUSOLLA Paolo	Giudice	Provinciale Pordenone
46	PAGLIONE Antonio Gabriele	Giudice	Regionale Friuli V.G.
47	PIANU Libero	Giudice	Provinciale Pordenone
48	PIGNAT Attilio	Giudice	Provinciale Pordenone
49	PIOTROWSKI Alberto	Vice Presidente di Sez.	Regionale Friuli V.G.
50	PSAILA Vincenzo	Giudice	Provinciale Udine
51	ROMANO Federica	Giudice	Provinciale Udine
52	ROSSO Antonio	Vice Presidente di Sez.	Provinciale Pordenone
53	SARTOR Carlo	Giudice	Provinciale Pordenone
54	SAVINO Mario	Giudice	Provinciale Udine
55	SCRUZZI Amos	Giudice	Provinciale Udine
56	SINI COSMARO Giovanni	Giudice	Provinciale Trieste
57	SIRUGO Vincenzo	Giudice	Provinciale Trieste
58	TOMADINI Romana	Giudice	Provinciale Gorizia
59	URLI Plinio	Giudice	Provinciale Udine
60	ZULIANI Maria Aristeia	Giudice	Regionale Friuli V.G.



LE NUOVE MATERIE DI COMPETENZA DELLA  
GIURISDIZIONE TRIBUTARIA.  
PROFILI SOSTANZIALI E PROCESSUALI

*Relatore:*

Dott. Oliviero DRIGANI

Consigliere presso la Corte di Appello di Trieste – Presidente di Sezione  
della Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia

Schema della relazione

1. Il sistema della giurisdizione tributaria alla luce del nuovo art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, come ridisegnato dall'art. 12, comma secondo, della legge 28.12. 2001 n. 448;
2. Questioni particolari in tema di:
  - a) controversie doganali;
  - b) accise;
3. Gli effetti sulla disciplina delle sanzioni tributarie;
4. Problemi di diritto transitorio.



QUESTIONI PRELIMINARI E INCIDENTALI DI COMPETENZA  
DELLE C.T.  
ATTI IMPUGNABILI IN RELAZIONE ALLE NUOVE COMPETENZE  
ESTINZIONE DELLA OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA  
PER COMPENSAZIONE

*Relatore:*

Dott. Alberto ROSSI

Magistrato ordinario presso il Tribunale di Pordenone – Presidente di Sezione  
della Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia

*A) – Questioni preliminari e incidentali di competenza delle Commissioni  
Tributarie*

Con la riforma della giurisdizione tributaria realizzata dalla legge 448/2001 risulta essere stata introdotta una nuova previsione, attuata tramite la riformulazione del comma terzo dell'art. 2 del D.L.vo 546/92, secondo cui "il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio".

La formulazione di questa disposizione, pur se formalmente innovativa, in realtà recepisce un principio già sostanzialmente affermatosi nella giurisprudenza, pur in assenza di specifica previsione normativa, essendo pacifico anche prima della riforma che rientrassero nella giurisdizione del giudice tributario tutte le questioni attinenti a diritti la cui soluzione fosse necessaria per valutare la legittimità di un atto tributario, salvo quelle specificamente riservate al giudice civile da norme di legge<sup>1</sup>. E ciò in coerenza con l'indirizzo legislativo già manifestato in occasione della riforma del diritto penale tributa-

---

<sup>1</sup> In termini Cass. sz unite 6 luglio 2000 n. 467. Cfr. anche Cass. Sezione Trib., 22 giugno 2001 n. 8567: la norma di cui all'art. 39 del D.lgs. n. 546 del 1992 (secondo cui "il giudizio tributario è sospeso quando sia presentata querela di falso, o debba essere, in via pregiudiziale, decisa una questione sullo stato o la capacità delle persone diversa dalla capacità di stare in giudizio"), attiene al rapporto fra giurisdizione tributaria ed altra giurisdizione imponendo la collocazione del processo tributario in fase di quiescenza fino a quando il processo civile sulle indicate questioni pregiudiziali non sia definito, in deroga al criterio secondo cui le questioni pregiudiziali sono risolte, "incidenter tantum", dal giudice munito di giurisdizione sulla domanda".

rio, ove con l'art. 20 del D.L.vo 74/2000 – radicalmente innovativo sul punto rispetto al previgente regime – si è esclusa ogni pregiudizialità necessaria dell'accertamento penale rispetto al processo tributario.

Questo comporta, in concreto, la possibilità per il giudice tributario di conoscere e decidere *incidenter tantum* (ovvero ai soli fini della decisione della controversia tributaria di cui è investito, senza effetto di giudicato esterno) tutte quelle questioni – siano esse di natura civile, penale o amministrativa – la cui definizione costituisce il necessario antecedente logico – giuridico della decisione che dovrà adottare sulla controversia tributaria.

Così, ad esempio, il giudice tributario può liberamente accertare se un determinato negozio giuridico che costituisce un presupposto dalla controversia tributaria sia o meno simulato, senza necessità per le parti di esplicitare preventivamente l'azione di simulazione avanti al giudice ordinario<sup>2</sup>, e senza che tale accertamento incidentale vincoli le parti o il giudice nell'eventuale successiva causa civile di simulazione.

---

<sup>2</sup> V. da ultimo Cass. sz trib. agosto 2002 n. 11676: "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'ufficio finanziario ha il potere di accertare la sussistenza della eventuale simulazione di un contratto in grado di pregiudicare il diritto dell'amministrazione alla percezione dell'esatto tributo, senza la necessità di un preventivo giudizio di simulazione, spettando poi al giudice tributario, in caso di contestazione, il potere di controllare "incidenter tantum", attraverso l'interpretazione del negozio ritenuto simulato, l'esattezza di tale accertamento, al fine di verificare la legittimità della pretesa tributaria. "Analogamente Cass. sz I 12 novembre 1998 n. 11424": gli uffici finanziari hanno il potere di interpretare gli atti in relazione agli effetti che sono idonei a produrre ed alla loro intrinseca natura, indipendentemente dal titolo e dalla forma rivestita. Ciò comporta il potere dell'Ufficio di accertare la presenza di una eventuale simulazione in grado di pregiudicare il diritto dell'amministrazione alla percezione dell'esatto tributo ed il conseguente potere del giudice tributario di verificare, in caso di contestazione, l'esattezza di un tale accertamento attraverso l'interpretazione del negozio o dei negozi giuridici ritenuti simulati". Ciò vale tanto nel caso in cui sia l'amministrazione finanziaria ad invocare la simulazione per farne discendere pretese impositive ( cfr. ad es. Cass. sz I 27 luglio 1993 n. 8392, secondo cui "in materia di accertamento delle imposte sui redditi, la simulazione relativa, inerente al prezzo di vendita di un bene, di cui l'Amministrazione Finanziaria si avvale, ha natura meramente incidentale al fine di accertare gli introiti finanziari che per quel mezzo il contribuente avrebbe realizzato; non si richiede, quindi, né il preventivo contraddittorio con le altre parti di quel contratto, che non vengono coinvolte nell'accertamento, né un preventivo giudizio di simulazione, essendo il controllo giudiziario, come in tutte le situazioni di accertamento tributario, demandato alla fase di impugnazione dell'accertamento"), quanto nel caso in cui sia eccepita dal contribuente (cfr. Cass. sz trib. 17 giugno 2002 n. 8665, secondo cui a fronte di una determinazione induttiva del reddito basata sulla sottoscrizione di un atto pubblico di una compravendita contenente la dichiarazione di pagamento di una somma di denaro da parte del contribuente "e' sempre consentita, anche se a carico del contribuente, la prova contraria in ordine al fatto che manca del tutto una disponibilità patrimoniale, essendo questa meramente apparente, per avere, l'atto stipulato, in ragione della sua natura simulata, una causa gratuita anziché quella onerosa apparente").

L'unica eccezione alla libera conoscibilità da parte del giudice tributario in via meramente incidentale – delle questioni pregiudiziali per la decisione della controversia di cui è investito è data dalle questioni concernenti lo stato o capacità delle persone <sup>3</sup> o la querela di falso (che sono di competenza esclusiva del tribunale ordinario, ex art. 9 comma II cpc).

Tali sono, ad esempio, le questioni concernenti lo stato di cittadino del preteso contribuente, rilevante al fine dell'assoggettabilità ad imposizione o della individuazione degli specifici redditi imponibili in ragione della contestata condizione personale, o lo stato di coniuge o figlio rilevante, ad es., ai fini del riconoscimento di deduzioni o detrazioni, oppure il caso in cui venga proposta querela di falso, ad esempio, per contestare l'autenticità della sottoscrizione apposta ad contratto da cui originano elementi imponibili a carico della parte, o anche della sottoscrizione apposta ad una dichiarazione fiscale.

Non rientrano invece tra le questioni di stato delle persone attribuite alla competenza esclusiva del tribunale quelle concernenti ad esempio la qualità di erede <sup>4</sup> (rilevante ad es. ai fini dell'imposta di successione) o di socio <sup>5</sup>, o qualità professionali quali lo stato di coltivatore diretto <sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Come affermato da Cass. 14 dicembre 1993 n. 12366 “ le cause relative allo stato delle persone – riservate, ai sensi dell'art. 9, secondo comma, cod. proc. civ., alla competenza del tribunale – sono solo quelle che si riferiscono alla posizione soggettiva dell'individuo nella sua veste di cittadino e di soggetto di diritti personali nell'ambito della comunità civile e di quella familiare”.

<sup>4</sup> Cfr. Cass. 14 dicembre 1993 cit.

<sup>5</sup> Secondo Cass. 14 giugno 1999 n. 5884 “Il titolo esecutivo formatosi in un giudizio (anche monitorio) tra il creditore di una società di persone e la società è efficace anche contro il socio illimitatamente responsabile della società stessa, poiché nei riguardi di tale socio si configura una situazione non diversa da quella che, secondo l'art. 477 primo comma cod. proc. civ., consente di porre in esecuzione il titolo in confronto di soggetti diversi dalla persona contro cui è stato formato, tenuto conto che dall'esistenza dell'obbligazione sociale deriva necessariamente la responsabilità di detto socio. Il soggetto minacciato dell'esecuzione in qualità di socio illimitatamente responsabile e sulla base del titolo esecutivo formatosi contro la società – del quale gli va fatta la notifica – attraverso l'opposizione all'esecuzione può, tuttavia, contestare la sua qualità di socio responsabile delle obbligazioni sociali”.

<sup>6</sup> Cfr. da ultimo Cass. sz trib 25 luglio 2002 n. 10939: “In tema di agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina di cui alla legge 6 agosto 1954 n. 604, il giudice tributario può autonomamente accertare l'esistenza dello status di coltivatore diretto, dovendo escludersi che il mancato esercizio del potere-dovere di certificazione relativo alla sussistenza o meno di tale status, attribuito dalla legge all'Ispettorato Provinciale Agrario, possa svolgere effetto preclusivo rispetto alla piena tutela del diritto soggettivo all'agevolazione fiscale. “Analogamente Cass. sez. I 12858 del 28 dicembre 1998 n 12858 secondo cui “il giudice tributario può autonomamente accertare l'esistenza dello status di coltivatore diretto, dovendo escludersi che l'esercizio del potere di certificazione relativo alla sussistenza o meno di tale status, attribuito dalla legge all'Ispettorato Provinciale Agrario, possa svolgere alcun effetto preclusivo o condizionante rispetto alla piena tutela del diritto soggettivo all'agevolazione fiscale”.

In questo caso in forza dell'art. 39 del D.Lvo 546/92 il processo tributario deve essere necessariamente sospeso, con tutti gli effetti e le conseguenze previsti dai successivi articoli del decreto sul contenzioso, in attesa che la questione sia decisa con efficacia di giudicato dal tribunale ordinario.

Occorre al riguardo ricordare che l'art. 39 non esaurisce le possibili cause di sospensione necessaria per la decisione di una questione pregiudiziale, ritenendosi applicabile al contenzioso tributario anche la disposizione più generale dell'art. 295 del codice di procedura civile, che prevede la sospensione in ogni caso in cui lo stesso o un altro giudice deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa<sup>7</sup>.

Sul concetto di dipendenza e sulla possibilità di sospensione del giudizio tributario la giurisprudenza della Cassazione è tuttavia attestata su posizioni molto restrittive.

In particolare si è precisato che tale "dipendenza" esige in concreto la coincidenza dei soggetti partecipanti ai due procedimenti quale requisito indispensabile perché la definizione dell'uno possa assumere valore vincolante per la definizione dell'altro, secondo i principi generali dettati in tema di efficacia del giudicato sostanziale<sup>8</sup>.

Rispetto ai casi comunemente rinvenibili nella prassi del contenzioso, l'applicazione di questa restrittiva interpretazione comporta l'insussistenza dei presupposti della sospensione in tutti i casi in cui i soggetti delle due controversie collegate siano diversi.

Così è pacificamente affermato che la pendenza di controversia sull'accertamento dei redditi societari ai fini ILOR non comporta la sospensione del giudizio promosso dal socio di snc sull'accertamento del correlativo reddito da partecipazione<sup>9</sup>, nè vi è sospensione del giudizio quando la Amministra-

---

<sup>7</sup> Sui rapporti fra art. 39 D.L.vo 546/92 e art. 295 cpc v. da ultimo Cass. Sez. Trib., 22 novembre 2001 n. 14788 "Le ipotesi di sospensione necessaria del processo tributario non sono circoscritte ai casi indicati dall'art. 39 del d.lgs n. 546/1992, che indica le ipotesi tipiche di sospensione necessaria del processo tributario, poiché tale disposizione, pur nell'interpretazione restrittiva datane dalla giurisprudenza della corte costituzionale nella sentenza n. 31 del 1998 e nelle ordinanze n. 8, 136 e 330 del 1999 (con le quali si è escluso che essa contenga norme in contrasto con la costituzione), non è di ostacolo all'applicazione della norma generale del codice di rito".

<sup>8</sup> V. Cass. 22 giugno 2001 cit., Cass. 4 giugno 2001 n. 7506.

<sup>9</sup> Cfr. Cass. 22 giugno 2001 n. 8567, Cass. 4 giugno 2001 n. 7506, Cass. Sezione Trib. 22 novembre 2001 n. 14788, che precisa "tra il procedimento introdotto dalla società che contesti l'accertamento del reddito ai fini ILOR e quello instaurato dal socio accomandante che contesti il riflesso sul suo imponibile ai fini IRPEF del maggior reddito accertato a carico della società non sussiste per altro né litispendenza né un rapporto di pregiudizialità che deter-

zione accerti un maggior reddito a carico dei soci di una spa, a seguito dell'avvenuto accertamento di un maggior reddito della società<sup>10</sup>, ed altrettanto "la pendenza di controversia sul reddito di impresa familiare promossa dall'impresa stessa non comporta l'obbligo di sospendere, ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ., la separata causa promossa da un collaboratore per contestare la rettifica del proprio imponibile (conseguente alla rettifica del reddito di impresa), in quanto la decisione dell'una controversia non produce effetti vincolanti sulla decisione dell'altra essendo diversi i soggetti coinvolti nelle differenti procedure" <sup>11</sup>.

Nessuna dipendenza pregiudiziale è ravvisabile anche nell'ipotesi in cui il tema dell'accertamento sia identico e reiterato in successivi periodi d'imposta come conseguenza logica (ad es. ove si contesti l'indeducibilità dell'ammortamento di uno stesso bene, operato dal contribuente in più anni consecutivi).

In tutti questi casi, quindi, il giudice tributario investito della controversia può e deve decidere liberamente su tutte le questioni che costituiscono il presupposto logico della sentenza, senza sospendere il processo e senza esse-

---

mini una ipotesi di sospensione necessaria". Su questi presupposti, rispetto al giudizio pregiudicato, v. Cass. sz tributaria 27 gennaio 2001 n. 1184 e 12 febbraio 2001 n. 1946 in cui ha statuito che "deve ritenersi sempre consentita al socio, allorché gli sia notificato l'avviso di rettifica del suo reddito personale, la possibilità di tutelare i propri diritti nel modo più pieno e, quindi, anche contestando nel merito l'accertamento del suo reddito di partecipazione, a nulla rilevando che nel frattempo l'accertamento del reddito societario sia divenuto definitivo". Cfr. anche Corte Costituzionale ordinanza 9 marzo 1998 n. 55 e ordinanza n. 31 /1998. Anche la sentenza che decide sulla causa pregiudicata deve essere autonomamente motivata: cfr. Cass. 5 agosto 2002 n. 11677 "In tema di contenzioso tributario, nella ipotesi di giudizio relativo al reddito di partecipazione di un socio, che sia stato separatamente instaurato e trattato rispetto al giudizio attinente all'accertamento del reddito della società, l'indipendenza dei due processi rende necessario che la sentenza pronunciata nel giudizio concernente il reddito del socio, pur se legata da un nesso di consequenzialità a quella inerente al ricorso proposto dalla società, contenga tutti gli elementi essenziali in ordine allo svolgimento del processo ed ai motivi in fatto e in diritto della decisione, senza che il giudice possa limitarsi ad un mero rinvio alla motivazione della sentenza relativa alla società". E' poi inammissibile perché nullo l'appello che non contenga l'enunciazione dei motivi, ma si limiti a rinviare "per analogia" all'appello separatamente proposto allo stesso giudice contro la decisione assunta in altra causa collegata da vincolo di connessione per pregiudizialità, deducendo il carattere pregiudiziale della risoluzione dell'appello su quest'ultima. Né rileva che successivamente i due appelli vengano riuniti per la suddetta connessione, posto che la riunione e, quindi, la trattazione unitaria dei gravami, che avrebbe consentito l'enunciazione dei motivi per relationem, non esisteva al momento della proposizione delle relative impugnazioni (così Cass. 6 luglio 1999 n. 6965).

<sup>10</sup> In termini Cass. Sezione Trib., 4 giugno 2001 n. 7506.

<sup>11</sup> Cass. Sez. Trib., 19 settembre 2001 n. 11779.

re vincolato dalla decisione eventualmente adottata su tale questione in altro giudizio<sup>12</sup>.

È invece assolutamente opportuno, se non doveroso, procedere in queste situazioni alla riunione dei vari giudizi che presentano simili profili di connessione, come previsto dall'art. 29 del D.L.vo 546/92, sia al fine di economia processuale che di uniformità di decisione.

Per altro profilo può accadere che la decisione della causa che il giudice tributario deve adottare dipenda necessariamente dalla applicabilità o meno di una norma giuridica che regola la fattispecie astratta dedotta in giudizio, dubitandosi della legittimità di tale norma rispetto a fonti di rango superiore.

Il caso non riguarda le circolari o le risoluzioni ministeriali, che non sono vincolanti né per i giudici né per i contribuenti<sup>13</sup>, né gli atti amministrativi che il giudice può disapplicare secondo i principi generali qualora li ritenga illegittimi, ma le norme di fonte legislativa (esclusi quindi anche i regolamenti e decreti ministeriali).

In questo caso, qualora si ritenga che una determinata norma la cui applicazione viene necessariamente in rilievo per la decisione della causa sia in contrasto con i principi costituzionali il giudice deve sollevare questione di legittimità costituzionale, sospendendo il giudizio fino alla pronuncia della Corte, non potendo decidere direttamente la questione o disapplicare la norma che ritiene costituzionalmente illegittima.

Rispetto a quanto si riscontra talora nella prassi del contenzioso, appare opportuno ricordare in proposito che il procedimento che regola l'incidente di legittimità costituzionale è disciplinato dalla legge n. 87 del 1953, che impone una rigorosa sequenza formale e motivazionale che il giudice tributario deve adeguatamente rispettare per sollevare la questione.

Nell'ambito del contenzioso viene invece ad assumere rilievo con sem-

---

<sup>12</sup> V. ad es. Cass. sz trib. 15 ottobre 2001 n. 12545 secondo cui "in tema di giudicato, il principio secondo il quale, qualora due giudizi abbiano riferimento ad uno stesso rapporto giuridico, ed uno dei due sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento, così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, preclude il riesame dello stesso punto, non trova applicazione allorchè tra i due giudizi non vi sia identità di parti, essendo l'efficacia soggettiva del giudicato circoscritta, ai sensi dell'art. 2909 cod. civ., ai soggetti posti in condizione di intervenire nel processo, e a coloro che ad essi subentrano per successione o per atto tra vivi "(fattispecie in tema di impugnazione dell'accertamento dei redditi derivanti dalla partecipazione a società di persone proposta dai soci, che avevano dedotto che l'impugnazione a sua volta proposta dalla società stessa nei confronti dell'accertamento a proprio carico era stata riconosciuta fondata).

<sup>13</sup> cfr. da ultimo Cass. sz trib. 10 novembre 2000 n. 14619.

pre più frequenza la questione della conformità di norme impositive interne rispetto alla normativa comunitaria, in passato ampiamente sottovalutata rispetto alle relative potenzialità.

Il problema si pone soprattutto in relazione a quelle situazioni impositive di derivazione comunitaria od oggetto di armonizzazione a livello europeo, come l'IVA o vari tipi di imposte sugli affari, e viene ancora affrontato in termini poco adeguati non solo dai giudici tributari ma anche dagli altri organi giurisdizionali italiani<sup>14</sup>.

Risulta quindi utile spendere alcune osservazioni sul meccanismo di operatività della disciplina comunitaria nell'ambito nazionale, quale elaborato anche nello specifico tema fiscale dalla Corte di Giustizia e dalla stessa Corte Costituzionale.

È noto in proposito che in linea generale le previsioni contenute in direttive comunitarie, a differenza della normativa di natura regolamentare immediatamente efficace all'interno degli ordinamenti nazionali ancorchè in contrasto con la legislazione di questi ultimi, sono volte ad imporre agli Stati membri l'adozione di una disciplina nazionale conforme ad esse e non risultano quindi di diretta applicazione alla posizione soggettiva dei singoli cittadini. Qualora peraltro le disposizioni contenute nella direttiva appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate (tali cioè da non lasciare alcun margine di discrezionalità agli Stati membri nella loro attuazione) e sufficientemente precise (nel senso che la fattispecie astratta ivi prevista ed il contenuto del precetto ad essa applicabile devono essere determinati con completezza, in tutti i loro elementi), i singoli cittadini possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia tempestivamente recepito la direttiva nel diritto nazionale sia che l'abbia recepita in modo inadeguato<sup>15</sup>.

In questo caso, fermo restando il fatto che la qualificazione di una imposta alla luce del diritto comunitario deve essere compiuta in base alle caratteristiche oggettive del tributo indipendentemente dalla qualificazione che gli viene attribuita dal diritto nazionale<sup>16</sup>, la disposizione della direttiva può essere direttamente invocata dal singolo innanzi al giudice nazionale "onde far

---

<sup>14</sup> Frequenti risultano le censure contenute negli atti degli organi di giustizia comunitari in ordine alla lacunosità ed effettiva necessità delle ordinanze di remissione.

<sup>15</sup> In termini C. Cost. 8 aprile 1991 n. 168; Corte CE sent. 22 giugno 1989 in causa 103/88; sent. 20 settembre 1988 in causa 31/87; sent. 8 ottobre 1987 in causa 80/86; sent. 24 marzo 1987 in causa 286/85.

<sup>16</sup> In termini, da ultimo, Corte CE sent. 11 novembre 1999, H.H.A. in causa 350/98, in "il fisco", n. 46/99 p. 14423.

disapplicare qualsiasi norma di diritto interno non conforme a detto articolo”<sup>17</sup>: effetto di tale diretta applicazione non è quindi la caducazione della norma interna incompatibile, bensì la mancata applicazione di quest’ultima da parte del giudice nazionale al caso di specie, oggetto della sua cognizione, che pertanto sotto tale aspetto è attratto nel plesso normativo comunitario <sup>18</sup>.

La ricognizione in concreto di tali presupposti costituisce l’esito di un’attività di interpretazione della direttiva comunitaria e delle sue singole disposizioni che il giudice nazionale può effettuare tanto direttamente, disapplicando la norma interna confliggente, quanto rimettendo in via pregiudiziale la questione alla Corte di Giustizia ai sensi dell’art. 177, secondo comma, del Trattato di Roma. La decisione di questa ultima, ancorchè di natura interpretativa, risulta vincolante e di immediata applicazione sia per il giudice nazionale nell’esercizio dell’attività giurisdizionale, sia per la stessa pubblica amministrazione nello svolgimento della sua attività amministrativa<sup>19</sup>.

#### B) – *Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze*

Fra i principali problemi posti dall’attribuzione alle commissioni tributarie della giurisdizione su tutte quelle controversie concernenti tributi in precedenza devolute al giudice ordinario, disposta in via generale dall’art. 12 della legge 28 dicembre 2001 n. 448, si pone – in assenza di qualsivoglia disposizione di coordinamento – quello consistente nell’individuazione degli atti suscettibili di impugnazione diretta avanti alle stesse Commissioni.

È infatti noto che nel contenzioso tributario la tutela giurisdizionale dei diritti del contribuente si esplica esclusivamente mediante ricorso avverso uno degli atti contemplati dall’articolo 19 del D.L.vo 546/92, con conseguente improponibilità avanti alla commissione tributaria di un’azione di accertamento negativo del debito d’imposta esperita in via preventiva in assenza di alcun atto di imposizione dell’amministrazione finanziaria <sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> V. per tutte Corte CE sentenza 24 marzo 1987, causa 286/85.

<sup>18</sup> V. C. Cost. 168/91 cit.

<sup>19</sup> In questo senso, espressamente, C. Cost.168/91 citata, C. Cost. 4 luglio 1989 n. 389.

<sup>20</sup> Cfr. fra le altre Cass. sz unite 6 novembre 1993 n. 10999, secondo cui rispetto alle controversie attribuite alla giurisdizione delle commissioni tributarie “l’azione di mero accertamento negativo del debito di imposta è assolutamente improponibile, con la conseguenza del difetto assoluto di giurisdizione in ordine ad essa, ove non si ricollegli ad un atto impositivo dell’amministrazione finanziaria e venga sperimentata in via soltanto preventiva”. Analogamente per Cass. sz unite 25 maggio 1993 n. 5841 in assenza di atto impositivo deve escludersi ogni azione di accertamento negativo del debito d’imposta “sia innanzi alle commissioni tributarie e

Sebbene il processo tributario non si configuri come un giudizio di “impugnazione – annullamento” ma come un giudizio di “impugnazione – merito”<sup>21</sup>, l’instaurazione del giudizio avanti alle commissioni tributarie deve necessariamente avvenire attraverso l’impugnazione di uno degli specifici atti – di accertamento, di imposizione o di rifiuto di rimborso di somme riscosse – elencati nell’articolo 19 del D.L.vo 546/92: elencazione che riveste carattere tassativo, e non meramente esemplificativo.

Il problema risulta particolarmente significativo in quanto il cui regime degli atti impugnabili previsto dal D.L.vo 546/92 è stato strutturato in relazione alle caratteristiche ed alle sequenze procedimentali tipiche delle imposte che secondo l’impostazione originaria del sistema del contenzioso erano devolute alla giurisdizione tributaria<sup>22</sup>, imposte che presentavano fra loro connotati di omogeneità terminologica e procedimentale.

---

sia innanzi al giudice ordinario, dovendosi ritenere abrogate le preesistenti disposizioni (compreso l’art. 6 della L. 20 marzo 1865 n. 2248, all. E) che consentivano tale ultima azione impositiva dell’amministrazione finanziaria, riguardo alla quale sussiste perciò difetto assoluto di giurisdizione”. Per Cass. sz unite 4 novembre 1994 n. 9126, invece, “rientra nei limiti interni all’esercizio del potere giurisdizionale delle Commissioni tributarie la questione della proponibilità, o meno, di un’azione di mero accertamento negativo del debito tributario in mancanza di un atto”. Per le controversie escluse dall’ambito di applicazione del contenzioso tributario (nella precedente formulazione normativa) Cass. sz unite 26 febbraio 1987 n. 2048 riconosceva al contribuente la facoltà di adire il giudice ordinario anche con azione di accertamento negativo (ciò in tema dell’abrogata imposta sull’incremento di valore delle aree edificabili).

<sup>21</sup> Ciò in quanto non è diretto puramente e semplicemente all’eliminazione dell’atto impositivo impugnato ma è destinato a sfociare nella pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell’accertamento dell’Ufficio. Il giudizio tributario è cioè formalmente costruito come giudizio di impugnazione dell’atto impositivo, ma l’impugnazione di tale atto costituisce solo il “veicolo di accesso” ad un giudizio di merito che ha ad oggetto l’accertamento del rapporto sostanziale. In questo senso espressamente, da ultimo, Cass. sz tributaria 23 marzo 2001 n. 4280, nonché Cass. sz I 20 marzo 1998 n. 2943. Questa particolare configurazione del giudizio tributario comporta la conseguenza che il giudice non possa limitarsi a verificare la mera legittimità formale dell’atto impositivo impugnato, ma una volta accertata tale legittimità debba scendere ad esaminare la fondatezza della pretesa impositiva alla stregua di tutti gli elementi introdotti nel giudizio stesso, adottando una pronuncia che accerti e determini la sussistenza ed entità della pretesa con tutti i relativi accessori.

<sup>22</sup> Mentre nel sistema originario del D.L.vo 546/92 la determinazione dell’area di giurisdizione delle Commissioni tributarie – mediante norme aventi natura eccezionale e di stretta interpretazione in quanto derogatorie alla giurisdizione ordinaria – avveniva con il metodo dell’enumerazione imposto dal legislatore delegante, per effetto della nuova disposizione (che sostituisce integralmente l’art. 2 del D.L.vo 546/92) la giurisdizione viene ora riconosciuta in via generale rispetto ad ogni rapporto connotato da natura tributaria, quale che sia il soggetto impositore o la tipologia del tributo in contestazione.

Nell'eterogeneo complesso di rapporti impositivi precedentemente devoluti al giudice ordinario risulta invece in molti casi riscontrabile la presenza di atti e situazioni procedurali testualmente non riconducibili alle previsioni tassative dell'articolo 19 del D.L.vo 546/92, pur rivestendo una funzione e pur producendo effetti analoghi a quelli degli atti tipici nominalmente considerati da tale norma.

Un approccio sufficientemente affidabile per la soluzione in via generale del problema appare quello di ammettere una interpretazione estensiva – se non analogica – della tipologia di atti indicati nel citato articolo 19 come autonomamente impugnabili, secondo un orientamento condiviso anche da autorevole giurisprudenza<sup>23</sup>.

La stessa Corte costituzionale ha infatti precisato che la mancanza di una specifica previsione nell'elencazione tassativa degli atti oggetto di ricorso non può impedire all'interprete di ritenere impugnabile avanti alle commissioni tributarie un atto quando, in considerazione dello scopo che riveste e degli effetti che produce – i quali siano quelli propri di ogni atto di accertamento – sia in sostanza assimilabile ad uno di essi, non potendosi “minimamente dubitare che tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore”, sicché questi, in quanto “suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari”<sup>24</sup>.

E ciò dovrebbe ritenersi anche per quegli atti che, inerenti al rapporto tributario ed alla concreta applicazione dell'imposta, costituiscano – per scopo tipico e per effetti conseguenti – atti necessariamente presupposti dell'avviso di accertamento, sì da rientrare con interpretazione estensiva nella nozione di questo ultimo<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> Cfr. Corte cost. sent. 3 dicembre 1985 n. 313, secondo cui “in via generale, la qualificazione come tassativa dell'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 7, D.P.R. n. 739/81 che ha sostituito il testo dell'art. 16 del d.P.R. n. 636/72, non è di ostacolo all'interpretazione estensiva della norma”.

<sup>24</sup> In termini Corte. cost. 313/85 cit. Analogamente v. Cass. sz unite 26 marzo 1999 n. 185, in “il fisco” 24/99 p. 8078., nonché Cass. sz unite 18 maggio 2000 n. 361. Secondo Cass. sz unite 3 febbraio 1986 n. 661 “in tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione notificato in via di tassazione suppletiva ed a seguito della denegazione della registrazione a tassa fissa, è assimilabile all'avviso di accertamento” oggetto della previsione di impugnazione nella disciplina del contenzioso atteso che “nella suddetta nozione deve includersi ogni atto che sia diretto alla determinazione della sussistenza o della misura dell'obbligazione tributaria” ed è come tale impugnabile davanti alle commissioni tributarie.

<sup>25</sup> In questo senso, con riferimento all'impugnabilità avanti alle commissioni tributarie dell'atto di revoca di accertamento con adesione, Cass. sz unite 185/98 cit.

Per altro aspetto potrebbe venire adeguatamente valorizzata la previsione della lettera i), comma primo, dell'art. 19, che dichiara impugnabile "ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità avanti alle commissioni tributarie". Poiché per effetto dell'estensione della giurisdizione tributaria l'azione giudiziaria per le controversie aventi tale natura si esercita ormai solo con l'impugnazione dell'atto avanti alle commissioni tributarie, dovrebbero coerentemente ritenersi impugnabili tutti quegli atti – non rientranti nell'elencazione delle precedenti lettere del citato articolo – contro i quali le singole normative speciali consentivano la proposizione di azione giudiziaria avanti al giudice ordinario, ora spogliato della relativa giurisdizione in favore delle commissioni tributarie.

Fra i casi più rilevanti al riguardo vi è quello, in materia di entrate patrimoniali dello Stato, dell'art. 3 del R.D. 639/1910, che prevede la possibilità di proporre opposizione o ricorso contro l'ingiunzione di pagamento entro il termine di trenta giorni. Tale atto, fra l'altro, appare essere un atto di contenuto sostanzialmente equipollente a quelli considerati con diversa formulazione testuale nell'art. 19 (si noti che l'ingiunzione non compare almeno testualmente fra gli atti oggetto di ricorso nel contenzioso tributario individuati dall'art. 19 del D.L.vo 546/92; compariva invece nella corrispondente disposizione dell'art. 16 del D.P.R. 636/72).

Un problema concreto si pone per le fattispecie impositive per le quali specifiche disposizioni consentivano di contestare l'accertamento con ricorso gerarchico prevedendo infine la possibilità di esperire azione giudiziaria avverso la decisione finale adottata nel relativo procedimento amministrativo<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> V. ad esempio la previsione dell'art. 22 del D.L.vo 374/90 in materia doganale, che consente l'esperimento dei rimedi giurisdizionali avverso il rigetto tacito o espresso del ricorso al direttore compartimentale per la revisione dell'accertamento entro il termine perentorio di sessanta giorni; analogamente l'art. 39 del D.P.R. 640/72 in tema di imposta sugli spettacoli prevede la possibilità di esperire azione giudiziaria entro novanta giorni contro le decisioni sull'accertamento adottate in sede di ricorso amministrativo. La maggior parte delle disposizioni di questo tipo risultano tuttavia attinenti a tributi ora soppressi ovvero abrogate a seguito dei vari interventi di razionalizzazione ed uniformazione del sistema di accertamento e riscossione, v. ad esempio l'art. 20 del D.P.R. 638/72 in tema di finanza locale. Le stesse disposizioni inoltre sono state oggetto di declaratoria di illegittimità costituzionale nella parte in cui subordinavano il ricorso giurisdizionale al previo esperimento del ricorso amministrativo (art. 20 del D.P.R. 638/72, finanza locale, art. 12 del D.P.R. 641/72, tassa sulle concessioni governative; art. 39 del D.P.R. 640/72, imposta sugli spettacoli; art. 33 del D.P.R. 642/72, imposta di bollo; l'art. 4, comma 8, del D.L. 66/89, ICIAP), ritenendosi che l'assoggettamento dell'azione giudiziaria all'onere del previo esperimento di rimedi amministrativi (in duplice grado all'intendente di finanza e al Ministro) con conseguente differimento della proponibilità dell'azione a un certo termine decorrente dalla data di presentazione del ricorso, è legittimo solo se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia, non ritenute esisten-

Con una recente circolare (17 giugno 2002 n. 41 – Agenzia delle Dogane) l'Amministrazione finanziaria ha affermato che, per effetto della estensione della giurisdizione tributaria sono da ritenersi abrogate – implicitamente, per incompatibilità – le previgenti disposizioni normative che prevedevano nelle materie in precedenza sottratte a tale giurisdizione la proponibilità di ricorsi amministrativi avverso atti di imposizione o di irrogazione di sanzioni<sup>27</sup>, salva una specifica eccezione in materia doganale per i ricorsi previsti dagli artt. 65 e segg. del D.P.R. 43/73.

Si tratta di una interpretazione non condivisibile per una serie di molteplici ragioni, ivi compresa proprio la mancata considerazione dell'art. 19 lett. i) del D.L.vo 546/92<sup>28</sup>, ma che di fatto preclude al contribuente la possibilità di praticare proficuamente i ricorsi amministrativi in precedenza consentiti,

---

ti nei casi considerati (cfr. Corte cost. sentenze n. 233 del 1996; n. 56 del 1995; n. 360 del 1994; n. 406 del 1993, n. 81 del 1998, n. 132 del 1998).

<sup>27</sup> Ciò sul presupposto che “la stessa configurazione del giudizio tributario – strutturato come un giudizio di impugnazione da proporsi necessariamente nel rispetto di un breve termine perentorio decorrente dalla notifica dell'atto espresso – vale a confermare la esclusione dell'ammissibilità, nelle materie tributarie ivi considerate, di un ricorso amministrativo, sia pure facoltativo e concorrente, non essendovi alcuna disposizione che consenta di raccordare temporalmente tale ipotetico ricorso e la sua decisione con il ricorso giurisdizionale avanti le Commissioni, da proporsi nell'indicato termine di decadenza – come tale non suscettibile di interruzione e neppure, in difetto di diversa disposizione, di sospensione – e che, in difetto di specifica previsione, non potrebbe neppure farsi decorrere dalla notifica della decisione stessa”.

<sup>28</sup> Occorre rilevare come i rimedi amministrativi in questione costituiscano una facoltà attribuita al contribuente, esercitabile anche in modo del tutto indipendente dal ricorso giurisdizionale ed in assenza di questo, risultando cioè il ricorso giurisdizionale – tanto se esperito direttamente contro l'atto impositivo, quanto contro la decisione sul ricorso amministrativo – un mezzo di tutela solo ipotetico ed eventuale, potendo il contribuente disinteressarsi di esso e curare le sue ragioni esclusivamente in sede amministrativa. La mancata previsione normativa di coordinamento sui termini di impugnazione giurisdizionale e sulla loro decorrenza non viene quindi ad incidere sulla proponibilità del ricorso amministrativo contro l'atto di accertamento o di irrogazione di sanzioni, ma – eventualmente – solo sulla impugnabilità avanti alle commissioni tributarie della decisione adottata sul ricorso o sulla tempestività dell'impugnazione giurisdizionale diretta dell'atto impositivo, essendo comunque rimessa alla libera scelta del contribuente l'esercizio dell'uno o dell'altro strumento di tutela normativamente predisposto in forme e limiti diversi a suo favore. L'argomento utilizzato a sostegno della soluzione abrogativa affermata dall'Amministrazione finanziaria si pone del resto in termini analoghi rispetto ad una vasta serie di situazioni, in relazione alle quali invece il coordinamento operato in via interpretativa della precedente disciplina – contenente previsione di atti e di termini diversi da quelli contemplati nel sistema tipico del contenzioso – consente comunque di individuare anche in assenza di espresse norme di coordinamento un regime adeguato e razionale di tutela giurisdizionale per le pregresse fattispecie non tipicamente inquadrate dal contenzioso, senza addvenire alla conclusione della loro tacita abrogazione per incompatibilità con il nuovo regime.

sicchè al contribuente stesso non rimane altro che impugnare tempestivamente l'atto impositivo direttamente avanti alla competente commissione tributaria (salvo ipotizzare un ricorso giurisdizionale contro il provvedimento espresso o tacito di inammissibilità del ricorso amministrativo che sia stato eventualmente proposto).

È opportuno sottolineare come anche alla stregua della nuova disciplina sono destinate a restare in ogni caso escluse dalla giurisdizione tributaria le controversie inerenti entrate patrimoniali basate non su una potestà impositiva dell'ente pubblico ma su rapporti convenzionali o privatistici intrattenuti dal soggetto pubblico creditore, anche qualora tali entrate siano liquidate e riscosse attraverso gli strumenti e atti tipici – come il ruolo o la cartella esattoriale – propri delle entrate tributarie e siano impugnati questi atti di accertamento ed esazione <sup>29</sup>.

Il problema di individuare quali siano gli atti immediatamente impugnabili avanti alle Commissioni tributarie, rispetto a fattispecie impositive strutturalmente o terminologicamente non omogenee a quelle tipicamente considerate nell'originario sistema del contenzioso tributario, si rivela anche in concreto particolarmente insidioso: nel caso in cui si possa astrattamente configurare nella sequenza procedimentale la presenza di un determinato atto autonomamente impugnabile, l'impugnazione degli atti successivi o finali (normalmente più evidenti e di natura comune, come il ruolo) potrebbe infatti avvenire solo per vizi propri di questi, senza che sia più consentita la contestazione del contenuto e degli effetti dell'atto anteriore non autonomamente impugnato pur se notificato.

Un altro problema collegato alla individuazione degli atti che ora sono divenuti impugnabili avanti alle commissioni tributarie previsti è dato dal fatto in molti casi le singole disposizioni normative speciali ad esse applicabili

---

<sup>29</sup> Cfr. Cass. sz unite 24 luglio 2000 n. 520, Cass. sz unite 13 aprile 2000 n. 133 (entrambe con riferimento al credito dell'ente territoriale per l'erogazione in favore del singolo utente di acqua ad uso domestico). Un dubbio potrebbe insorgere rispetto agli atti di irrogazione di sanzioni amministrative, che la nuova disciplina attribuisce alle Commissioni tributarie solo che le sanzioni siano state "comunque irrogate da uffici finanziari", senza alcun riferimento testuale all'inerenza di tali sanzioni a rapporti di natura tributaria ( come invece avveniva nella precedente formulazione, che le collegava alle specifiche materie anteriormente elencate). Potrebbe quindi per tale profilo innovativamente prospettarsi l'impugnabilità avanti le Commissioni tributarie di ogni sanzione amministrativa irrogata dagli uffici finanziari, anche se svincolata da rapporti impositivi ed estranea al campo tributario (come ad esempio nel caso di sanzioni amministrative applicate dall'Amministrazione finanziaria a carico dell'occupante senza titolo di un bene demaniale, in precedenza ritenute devolute alla giurisdizione del giudice ordinario anche se la relativa controversia sia insorta in sede di opposizione ad ingiunzione di pagamento, cfr. Cass. sz unite 19 novembre 2001 n. 14543 ).

nel previgente regime stabilivano termini specifici per la proposizione dell'azione giudiziaria, spesso non coincidenti – anche come decorrenza – con quello tassativo posto dall'art. 21 del D.L.vo 546/92 per il contenzioso tributario<sup>30</sup>.

In relazione allo scopo ed alla funzione perseguita dalla nuova norma sulla giurisdizione tributaria, cioè di stabilire un sistema processuale organico, unitario ed uniforme, per tutte le controversie inerenti rapporti impositivi, dovrebbe ragionevolmente ritenersi che le disposizioni anteriori contemplanti un diverso termine per l'esercizio dell'azione giudiziaria siano state tacitamente abrogate per incompatibilità con il nuovo sistema<sup>31</sup>, ancorchè difettino previsioni normative al riguardo (come invece avvenuto in occasione dell'introduzione del contenzioso tributario, tanto con il D.P.R. 636/72 quanto con il D.L.vo 546/92, che contenevano disposizioni abrogative espresse anche di specifiche norme procedurali sui termini incompatibili con il nuovo sistema).

Una chiusura del sistema inerente gli atti impugnabili, sotto il profilo di una concreta possibilità di tutela del contribuente, può comunque rinvenirsi nella previsione del secondo comma dell'art. 19, che in base ad una ragionevole interpretazione estensiva dovrebbe imporre in tutti gli atti suscettibili di autonoma impugnazione l'indicazione della commissione tributaria alla quale proporre ricorso e del relativo termine.

---

<sup>30</sup> Cfr. ad esempio l'art. 3 del R.D. 639/1910 in materia di entrate patrimoniali dello Stato (al quale peraltro rinviavano numerose leggi concernenti imposte diverse), che consente di proporre opposizione o ricorso contro l'ingiunzione di pagamento entro il termine di trenta giorni. Similare, in materia doganale, l'art. 82 del D.P.R. 43/73, che consentiva di proporre opposizione contro l'ingiunzione di pagamento dei diritti doganali dovuti entro il termine perentorio di quindici giorni dalla data della notificazione. Su tale norma v. Cass. sz tributaria 8 giugno 2000 n. 7801, secondo cui "il D.P.R. 43/88, istitutivo del servizio di riscossione dei tributi, ne ha disposto la riscossione esclusivamente a mezzo ruolo, abrogando tutte le disposizioni che regolano – mediante rinvio al R.D. 639/1910 – la riscossione coattiva (art. 130, secondo comma), compreso, quindi, anche l'art. 82 del D.P.R. 43/73, relativo alla riscossione coattiva (mediante ingiunzione di pagamento) dei diritti doganali. Pertanto l'ingiunzione doganale, emessa dopo l'entrata in vigore del D.P.R. 43/88, deve considerarsi mero invito e non ordine di pagamento, inidonea in quanto tale ad attivare il procedimento di riscossione coattiva a mezzo ruoli di cui al menzionato D.P.R. 43/88, del quale una tale ingiunzione non costituisce atto necessariamente prodromico".

<sup>31</sup> Tanto più che secondo la previsione dell'art. 71 comma II del D.L.vo 546/92 risulterebbe abrogata ogni altra norma di legge incompatibile con le disposizioni sul contenzioso, dovendo ragionevolmente ritenersi non più compatibile con il sistema del contenzioso – che fissa termini unitari, comuni e tassativi per la proposizione del ricorso – la previsione singolare e derogatoria di diversi termini di esercizio della tutela giurisdizionale contenuti nelle sparse ed eterogenee disposizioni delle varie leggi d'imposta.

La mancata o errata indicazione di tali elementi, non consentendo all'atto di raggiungere in concreto una delle sue funzioni essenziali<sup>32</sup>, dovrebbe configurarsi come impeditiva del perfezionamento dello stesso ai fini della sua autonomia impugnabilità, con conseguente possibilità di successiva contestazione. Ciò tanto più che costituisce diritto del contribuente, espressamente riconosciuto dall'art. 7 comma I lett. c) della L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), il fatto che debbano essere tassativamente indicati negli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione le modalità, il termine e l'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

C) – *L'estinzione della obbligazione tributaria per compensazione (Art. 8 comma I, L. 212/2000)*

Lo Statuto dei diritti del contribuente stabilisce all'art. 8 che “ l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”.

Il principio, che recepisce con riguardo all'obbligazione tributaria i generali canoni del codice civile sulla estinzione per compensazione<sup>33</sup>, riveste portata innovativa in considerazione del fatto che precedentemente, fuori da limitati e specifici casi (peraltro proceduralmente complessi) previsti in talune leggi d'imposta, non era ammessa in via generale alla stregua della disciplina civilistica la compensabilità del debito d'imposta<sup>34</sup>, sia per la presenza di divieti (impliciti nel meccanismo dei pagamenti regolati dalle singole leggi di imposta<sup>35</sup>), sia per la ritenuta impignorabilità dei crediti tribu-

---

<sup>32</sup> Sul carattere di “*provocatio ad opponendum*” degli atti impositivi v da ultimo Cass. sz trib. 20 novembre 2001 n. 14566; sulla possibilità che il mancato raggiungimento di tale scopo di *provocatio ad opponendum* determini l'interesse del contribuente a negare l'eventuale contestata intempestività del suo ricorso cfr. Cass. sz tributaria 3 settembre 2001 n. 11354.

<sup>33</sup> In termini Cass. sz trib. 20 novembre 2001 n. 14588.

<sup>34</sup> Cfr. cass. sz I 25 luglio 1994 n. 6932 secondo cui la compensazione” non e' ammessa nella legislazione tributaria, se non nei limiti nei quali e' esplicitamente regolata, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche, inderogabili norme di legge”.

<sup>35</sup> Cfr. ad es. Cass. sz trib. 20 novembre 2001 n. 14588 secondo cui “in tema di I.V.A., l'analitica regolamentazione, nella normativa vigente, dell'adempimento del contribuente, con la fissazione dell'ammontare, delle modalita' e del tempo del versamento, e delle poste detraibili, esprime l'esercizio da parte della legge speciale della facolta' di derogare alle comuni disposizioni codicistiche sull'estinzione per compensazione. Pertanto, siffatta compensazione del credito impositivo con la contrapposta posizione creditoria del “solvens”, con riguardo a credito di rimborso determinatosi in periodi successivi a quello relativo al credito di imposta, non e' ammessa in quanto non esplicitamente regolata”.

tari derivante dalla natura pubblicistica del rapporto e dalla destinazione delle somme (ai sensi dell'art. 1246 n. 3 e 5 del codice civile la compensazione non è consentita rispetto a crediti impignorabili o in presenza di divieto di legge).

La norma dello Statuto, estendendo la disciplina civilistica sulla compensazione anche alle obbligazioni tributarie, riguarda il fenomeno della compensazione vera e propria regolato dal codice civile, e non i casi di compensazione contabile che possono insorgere nell'ambito di un complesso rapporto unitario di dare ed avere o che sono regolati da specifiche disposizioni, come ad esempio avviene nel calcolo dell'IVA.

Neppure prevede alcun coordinamento con le situazioni normative preesistenti che riconoscono al contribuente la possibilità di portare in compensazione del debito tributario a determinati fini ed entro certi limiti un proprio credito, come nel caso del versamento unificato introdotto dal D.L.vo 241/97. In tale ultima vicenda, invero, la compensazione operata unilateralmente dal contribuente interviene in sede di versamento periodico ed è assolutamente precaria, in quanto il credito posto in compensazione del debito tributario non è ancora "certo" (ovvero riconosciuto dall'amministrazione in esito alla specifica procedura normativamente stabilita a tale fine) e non impedisce all'amministrazione di esigere le maggiori somme dovute nel caso in cui accerti in seguito l'insussistenza del credito posto in compensazione dal contribuente, operando secondo un meccanismo extraprocessuale non del tutto omogeneo alla previsione tipica civilistica.

Proprio in riferimento a questi limiti ed alla complessità del meccanismo di operatività della compensazione nell'ambito dei rapporti tributari, la norma dello Statuto stabilisce all'ultimo comma che "ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'articolo 17 comma 2 della legge 23 agosto 1988 n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo a decorrere dall'anno di imposta 2002 l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto".

Il problema – assolutamente fondamentale – che si pone al momento attuale è che tali regolamenti non sono stati ancora emanati.

La conseguenza è che allo stato la norma statutaria risulta di fatto inoperante, continuando a trovare applicazione in via transitoria il precedente regime assolutamente limitativo dei casi e delle forme in cui la compensazione è praticabile in ambito tributario.

In questo senso si è espressa anche la Cassazione "in quanto la stessa norma prende atto dell'applicabilità del relativo istituto, alla stregua della normativa tributaria in vigore, solo nei casi specificamente contemplati, rinviando

do gli effetti dell'innovazione a decorrere dall'anno di imposta 2002, previa emanazione di apposita disciplina di attuazione”<sup>36</sup>.

In assenza della normativa regolamentare di attuazione della disposizione statutaria risulta difficile tracciare un quadro affidabile e completo sulla operatività della compensazione in ambito tributario, se non in linea generale e di sistema.

Rispetto alla specifica problematica del contenzioso tributario la compensazione, che è un modo di estinzione dell'obbligazione, potrà venire verosimilmente in rilievo nella fase in cui l'amministrazione finanziaria pretenda dal contribuente il pagamento del suo credito, dopo che questo sia già stato accertato, ovvero normalmente in sede di impugnazione del ruolo o cartella di pagamento.

In questi casi il contribuente potrà invocare l'estinzione del suo debito tributario opponendovi un controcredito che deve essere certo, esigibile e liquido, o comunque di pronta e facile liquidazione a seconda che si versi nell'ipotesi di compensazione legale o compensazione giudiziale.

Il primo problema che si pone con specifico riferimento all'ambito tributario è che la certezza del credito opposto in compensazione è certezza nelle forme di legge, ovvero presuppone che sia stato esplicitato il procedimento normativamente previsto per il riconoscimento di tale credito da parte dell'amministrazione<sup>37</sup>.

Perchè possa operare la compensazione, tanto legale quanto giudiziale, occorre quindi che il credito del contribuente non sia contestato dall'amministrazione e sia stato riconosciuto o accertato nelle forme di legge. Potrebbe

---

<sup>36</sup> Così testualmente Cass. sz trib. 20 novembre 2001 n. 14588, nonchè Cass. sz trib. 20 novembre 2001 n. 14579.

<sup>37</sup> Cfr. ad esempio Cass. sz I 14 maggio 1997 n. 4246 secondo cui “ In tema di imposta di fabbricazione sugli spiriti, la compensazione tra i crediti dell'Amministrazione (per il pagamento delle differenze insolute) e gli eventuali crediti spettanti alle ditte (per le eccedenze di imposta sulle giacenze alle ore 24 del 30 settembre 1990 in relazione alle maggiorazioni di aliquote previste dai D.D.L.L. 288 del 1980 e 503 del 1980 non convertiti) opera automaticamente, derivando dalla sola coesistenza dei crediti; tuttavia e' necessario che il credito della ditta, per poter essere assunto quale elemento della compensazione, sia liquido, certo ed esigibile, ossia certo nelle forme di legge, e deve perciò' essere accertato, come disposto dall'art. 18 quarto comma D.L. 693 del 1980, secondo le modalita' di cui al richiamato art. 5 comma terzo legge 687 del 1980. Ne consegue che, ai fini dell'operativita' della compensazione, e' necessario che sia stato introdotto il procedimento di accertamento attraverso tempestiva domanda di rimborso, cosi' come previsto dall'art. 5 cit., - posto che il credito da addurre in compensazione non nasce per il solo fatto che siano state denunciate giacenze al 30 settembre 1980, ma all'esito di un'istruttoria sull'effettivita' dei pagamenti di eccedenze di imposta su tali giacenze eseguiti”.

trattarsi ad esempio di un credito per rimborso di imposte già riconosciuto in esito alla procedura di cui all'art. 38 del DPR 602/73 ovvero già oggetto di provvedimento di sgravio ma non ancora materialmente erogato, ovvero di un credito per rimborso attribuito in forza di una sentenza della commissione tributaria (purchè questa sia passata in giudicato, non potendo opporsi in compensazione un credito risultante da una sentenza non ancora definitiva, ancorchè esecutiva <sup>38</sup>).

Non sarebbe invece sufficiente un credito risultante dalla dichiarazione annuale, unilateralmente esposto dal contribuente ma non ancora verificato dall'amministrazione nelle forme procedurali stabilite dalla legge (salvo ovviamente che i regolamenti attuativi della disposizione statutaria non dispongono specificamente sul punto).

Secondo un certo indirizzo giurisprudenziale non potrebbe opporsi in compensazione neppure un credito che debba essere accertato da una giurisdizione diversa <sup>39</sup>, come sarebbe ad esempio un credito del contribuente nascente da un rapporto di diritto privato attribuito alla giurisdizione ordinaria ovvero da un rapporto di diritto pubblico devoluto alla giurisdizione amministrativa, e non a quella delle commissioni tributarie (salva sempre diversa previsione nei regolamenti attuativi).

Deve in ogni caso trattarsi di un credito esigibile, cioè già scaduto, e determinato nel suo ammontare, o comunque di pronta e facile determinazione, come ad es. nel caso in cui si tratti di calcolare gli interessi nella misura di legge su una somma capitale già puntualmente determinata. Anche sotto questo profilo l'opponibilità in compensazione di un credito d'imposta risultante dalla mera dichiarazione annuale o altra dichiarazione unilaterale del contribuente presenta profili problematici, proprio in ragione della difficoltà di ricostruire e determinare le varie poste contabili che hanno portato all'asserito credito in favore del contribuente <sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Cfr. da ultimo Cass. sz III 13 maggio 2002 n. 6820 secondo cui "La compensazione giudiziale, di cui all'art. 1243, secondo comma, cod. proc. civ., presuppone l'accertamento del controcredito da parte del giudice dinanzi al quale la compensazione medesima e' fatta valere, mentre non puo' fondarsi su un credito la cui esistenza dipenda dall'esito di un separato giudizio in corso e prima che il relativo accertamento sia divenuto definitivo".

<sup>39</sup> V. Cass. sez Unite 17 marzo 1998 n. 2874: "Non puo' essere fatto valere in giudizio, in via di compensazione, un credito che debba essere accertato da una giurisdizione diversa".

<sup>40</sup> Cfr. sul punto anche Cass. sz I 5 febbraio 1996 n. 936, secondo cui "L'art. 2709 cod. civ., nello statuire che i libri e le altre scritture contabili delle imprese soggette a registrazione fanno prova contro l'imprenditore, pone in essere una presunzione (semplice), in sfavore di quest'ultimo, della veridicità di quanto ivi affermato. Tale presunzione ha una valenza processuale – alterando il principio generale sull'onere della prova stabilito dall'art. 2697 cod. civ.

In difetto di tutte queste condizioni il giudice tributario deve disattendere l'eccezione della parte, non potendo operare la compensazione legale o giudiziale.

Occorre ricordare al riguardo che pacificamente per far valere la compensazione occorre formulare una eccezione in senso stretto, non essendo la questione rilevabile d'ufficio dal giudice, con relativo onere della prova a carico della parte che la invoca <sup>41</sup>.

Questo comporta, nello specifico ambito del contenzioso tributario, che l'eccezione di compensazione debba essere formulata tempestivamente, con lo stesso ricorso introduttivo del giudizio o comunque nel corso del giudizio di primo grado, rimanendo altrimenti preclusa.

In sede di contenzioso tributario la compensazione non potrebbe invece farsi valere tramite una domanda riconvenzionale, con cui il contribuente chieda l'accertamento dell'esistenza del controcredito e la condanna dell'amministrazione al pagamento dell'eventuale differenza in suo favore, posto che "il giudizio davanti alle commissioni tributarie ha un oggetto necessariamente circoscritto al controllo della legittimità, formale e sostanziale, di uno degli specifici atti impositivi elencati nell'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con indagine sul rapporto tributario limitata al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere con gli atti medesimi, con conseguente incompatibilità con la struttura del processo – atteso il suo carattere impugnatorio – della domanda riconvenzionale, da chiunque proposta" <sup>42</sup>. Si potrebbe forse ipotizzare al riguardo la possibilità di opporre in compensazione un credito non certo o facilmente liquidabile tramite una eccezione riconvenzionale, essendo questa volta al solo scopo di paralizzare la pretesa avversaria fatta valere con l'atto impugnato.

---

– e non sostanziale, con la conseguenza che il credito documentato dalle scritture contabili che sia opposto in compensazione non può essere ritenuto liquido ove si renda necessario accertare l'esistenza dello stesso per le contestazioni mosse dall'altra parte, a meno che queste non appaiano "prima facie" pretestuose".

<sup>41</sup> V. fra le molte Cass. 25 maggio 1995 n. 5757: "La questione relativa all'esistenza, alla natura ed all'importo dei crediti da opporre eventualmente in compensazione a quelli dedotti in giudizio dalla controparte non è rilevabile d'ufficio ed è soggetta all'onere di allegazione e di prova: essa costituisce, pertanto, eccezione in senso stretto e non già mera argomentazione difensiva", e come tale soggiace al regime processuale ed alle preclusioni ad essa relative .

<sup>42</sup> Così Cass. sz trib 26 marzo 2002 n. 4334, secondo cui conseguentemente "il contribuente, in sede di impugnazione di avviso di accertamento di maggior valore ai fini dell'IN-VIM, non può, per ciò solo, pretendere anche la restituzione di quanto indebitamente già versato, essendo a tal fine necessario un provvedimento impugnabile, consistente nel diniego – anche reso nella forma tacita – su una istanza di rimborso appositamente inoltrata. "Analogamente anche Cass. sz trib. 30 maggio 2001 n. 7407.

Questo quadro vale ovviamente per la compensazione in generale, ben potendo i regolamenti attuativi – che ancora mancano – disciplinare con specifici meccanismi l’opponibilità della compensazione nella fase preprozessuale e determinare i relativi effetti rispetto all’eventuale contenzioso.

Al riguardo possono solo ipotizzarsi i temi critici che verosimilmente potranno venire in rilievo in sede di contenzioso, quali quelli concernenti le forme e termini per il disconoscimento del credito opposto in compensazione e per richiedere l’adempimento del credito principale, la qualificazione di tale attività dell’amministrazione ai fini di configurarla come un atto autonomamente impugnabile da parte del contribuente per farne accertare l’illegittimità previo accertamento della esistenza del proprio credito opposto in compensazione, l’opponibilità in sede di contenzioso del proprio credito da parte del contribuente anche se così disconosciuto dall’amministrazione per accertare l’avvenuta estinzione dell’obbligazione tributaria e simili (problemi che in astratto possono porsi anche in riferimento all’attuale sistema del versamento unificato, che risulta carente di ogni previsione sul punto).

L’accertata compensazione in sede di contenzioso può naturalmente esplicare effetti sul regolamento delle spese processuali.

Rispetto alla regola generale secondo cui le spese seguono la soccombenza, una distinzione potrebbe farsi tra compensazione legale e compensazione giudiziale, operando quest’ultima solo ex nunc a seguito della pronuncia del giudice: situazione che rendeva legittimo l’atto impugnato e che ha comportato l’estinzione dell’obbligazione tributaria solo in corso di causa, non potendo intervenire prima, e che può giustificare una compensazione totale o parziale delle spese fra le parti. Occorrerà inoltre valutare l’entità della compensazione, ovvero se questa è tale da estinguere in tutto o solo in parte il credito tributario.

Anche con riferimento alla questione delle spese molto potrà dipendere dai regolamenti attuativi, in relazione alla possibilità di far valere definitivamente la compensazione anche prima e fuori dal processo e di opporre in compensazione anche un credito oggettivamente incerto.

# I COEFFICIENTI PRESUNTIVI DI REDDITO TERRENI NON EDIFICATI, EDIFICABILI MA SOTTOPOSTI AL VINCOLO URBANISTICO DI DESTINAZIONE – RENDITA CATASTALE DI FABBRICATI

*Relatore:*

Prof. Avv. Loris TOSI

Professore Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università  
Cà Foscari di Venezia

1. Nel mio intervento affronterò le problematiche connesse agli accertamenti effettuati su base statistica e, in particolare, ai provvedimenti impositivi elevati in applicazione di parametri, coefficienti e studi di settore.

Si tratta di una legislazione succedutasi per più di 15 anni, a partire dal terzo Decreto Visentini del 1985 <sup>1</sup>.

Ora, dalla prima versione (coefficienti Vicentini) all'ultima versione (studi di settore) passando per coefficienti presuntivi, coefficienti di congruità, coefficienti presuntivi di ricavi, coefficienti presuntivi di reddito e <<minimum tax>>, il contenuto delle disposizioni, ora legislative ora regolamentari, che hanno disciplinato questo settore dell'accertamento è spesso variato anche in forma molto sensibile, con tecnicismi che raramente si riscontrano in altri rami dell'ordinamento.

Senonché, nel corso di tutti questi anni ci sono delle costanti che possiamo considerare espressioni di una tendenza legislativa ormai consolidata.

Tali costanti, a mio avviso, possono essere enucleate sia sul piano della *ratio legis* sia sul piano della tecnica applicativa.

2. La *ratio legis* è sempre la medesima – peraltro espressamente dichiarata – vale a dire la semplificazione dell'azione accertativa, finalizzata all'alleggerimento dell'Amministrazione finanziaria dall'onere di dimostrare l'entità dell'evasione con mezzi istruttori più o meno dispendiosi ed intrusivi.

L'attività degli Uffici viene così spostata verso l'applicazione di formule matematiche e coefficienti numerici – alle volte molto semplici, alle volte un po' più complessi – a determinati indici economici: si tratta di indici sia contabili (come determinate voci di spesa enucleabili dalla dichiarazione) sia fisici (come l'estensione e l'ubicazione dei locali, la tipologia della clientela e via dicendo).

---

<sup>1</sup> Per una disamina degli istituti di cui si tratta, mi sia consentito di rimandare a Tosi L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999.

La *ratio* degli strumenti in argomento comporta due corollari:

– il primo è l'uniformazione dell'attività accertativa, con conseguente riduzione dello spazio di discrezionalità e, tendenzialmente, l'emanazione di accertamenti standardizzati o standardizzabili;

– il secondo è l'effetto deterrente nei confronti dei contribuenti che, in linea di massima, dovrebbero esser in grado di sapere, al momento della presentazione della dichiarazione, quale maggior reddito potrà essere loro attribuito, in applicazione di questi strumenti forfetari.

3. Dette finalità, lo si ripete, sono perseguite con norme e strumenti diversi, ma sempre con la medesima tecnica legislativa.

Invero, si riscontra anzitutto una norma di legge: una norma primaria, che introduce l'istituto e lo definisce in modo estremamente laconico; si potrebbe dire che lo tratteggia per sommissimi capi. Basti ricordare l'ultima disposizione emanata in materia, vale a dire l'art. 62 *bis* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, che ha introdotto gli studi di settore: si tratta di un esempio palese di quanto testé evidenziato. La norma, infatti, si limita a stabilire che gli uffici del dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze, sentite le associazioni professionali e di categoria, elaborano, in relazione ai vari settori economici, appositi studi di settore per rendere più efficace l'azione accertatrice; a tal fine gli uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori<sup>2</sup>.

Questo è l'istituto per come viene delineato dalla fonte primaria, dalla norma di legge.

Di qui, il concreto approntamento dell'istituto viene sistematicamente demandato ad una fonte di rango secondario, cioè ad un atto dell'esecutivo che, a mio avviso, ha natura regolamentare (ma il punto non è pacifico: si tratta comunque di un atto dell'esecutivo).

Ed è intuitivo, stante la laconicità del dato normativo primario, che è ne-

---

<sup>2</sup> La disposizione, testualmente recita: <<gli uffici del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, sentite le associazioni professionali e di categoria, elaborano, entro il 31 dicembre 1995, in relazione ai vari settori economici, appositi studi di settore al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice e di consentire una più articolata determinazione dei coefficienti presuntivi di cui all'articolo 11 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, e successive modificazioni. A tal fine gli stessi uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata. Gli studi di settore sono approvati con decreti del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre 1995, possono essere soggetti a revisione ed hanno validità ai fini dell'accertamento a decorrere dal periodo di imposta 1995>>.

cessariamente l'esecutivo che delinea lo strumento accertativo in tutti gli aspetti, soggettivi, oggettivi e applicativi.

Un'ulteriore caratteristica è che l'atto al quale la norma primaria demanda questa importantissima funzione, pur avendo natura regolamentare, elude sempre il dettato della L. 400/1988 in materia di potestà regolamentare dell'esecutivo<sup>3</sup>.

Ciò per quanto concerne tre aspetti distinti:

- il soggetto al quale viene demandato il potere, che è quasi sempre il Presidente del Consiglio dei Ministri;
- la denominazione dell'atto: non si usa quasi mai la parola <<regolamento>>;
- e, soprattutto, la mancata acquisizione del previo parere del Consiglio di Stato.

4. Tutti gli strumenti accertativi in argomento possono essere accomunati in quanto semplificano ed alleggeriscono gli oneri probatori a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Invero, i provvedimenti impositivi emanati sulla base degli strumenti in esame presentano una parte motiva che si limita a richiamare l'avvenuta applicazione di indici, coefficienti e parametri. Nulla più.

Ciò per effetto del ribaltamento degli oneri di prova (liberatoria) che vengono trasferiti a carico del contribuente, il più delle volte ponendo delle limitazioni quanto al mezzo di prova contraria (laddove si chiede la prova documentale) oppure quanto all'oggetto della prova contraria (laddove si chiede di dimostrare condizioni eccezionali o straordinarie tali da rendere inapplicabile lo strumento forfetario).

Il tutto si unisce ad una forte incentivazione del contraddittorio tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

---

<sup>3</sup> L'art. 17 della L. 23 agosto 1988, n. 400 (rubricato <<Regolamenti>>) stabilisce che <<Con decreto ministeriale possono essere adottati regolamenti nelle materie di competenza del ministro o di autorità sottordinate al ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere. Tali regolamenti, per materie di competenza di più ministri, possono essere adottati con decreti interministeriali, ferma restando la necessità di apposita autorizzazione da parte della legge. I regolamenti ministeriali ed interministeriali non possono dettare norme contrarie a quelle dei regolamenti emanati dal Governo. Essi debbono essere comunicati al Presidente del Consiglio dei ministri prima della loro emanazione.

4. I regolamenti di cui al comma 1 ed i regolamenti ministeriali ed interministeriali, che devono recare la denominazione di "regolamento", sono adottati previo parere del Consiglio di Stato, sottoposti al visto ed alla registrazione della Corte dei conti e pubblicati nella Gazzetta Ufficiale>>.

Il che avviene prevedendo delle forme di contraddittorio anticipato, aprendo così un vero e proprio sub-procedimento pre-accertativo, oppure incoraggiando al massimo l'accertamento con adesione, istituto di cui i relatori precedenti hanno già detto.

**5.** Questo è l'impianto di tutte le norme che si sono succedute dal 1985 a oggi.

Ebbene, non può sottacersi come da esse emergano almeno quattro ordini di problemi.

*In primo luogo*, è assai dubbia la compatibilità degli strumenti accertativi approntati dall'esecutivo con l'art. 23 della Costituzione, che impone la riserva di legge in materia tributaria<sup>4</sup>. Senonché, com'è noto, la Corte Costituzionale, in questi decenni, ha seguito un'interpretazione molto blanda dell'art. 23, che peraltro dovrebbe essere rivista, in modo da riconsiderare fattispecie come quelle in esame.

*In secondo luogo*, è assai dubbia la legittimità degli atti regolamentari in esame considerato il mancato rispetto della L. 400/1988; a tal proposito, nel prosieguo richiamerò alcune sentenze che hanno disapplicato questi meccanismi di natura forfetaria, proprio alla luce della palese violazione della L. 400/1988.

*In terzo luogo*, dovrebbe appurarsi l'applicabilità retroattiva (tutt'altro che scontata) di questi indici forfetari.

*In quarto luogo*, è necessario chiarire il tema della prova, che mi pare rappresenti l'aspetto più importante e sul quale, in questi primi anni di applicazione, maggiormente si è concentrata la giurisprudenza.

**6.** Il tema della prova può essere affrontato da due angolazioni: quello dell'Amministrazione finanziaria e quello del contribuente.

Dal punto di vista dell'Amministrazione finanziaria, si tende ad intravedere in questi strumenti una vera e propria presunzione legale.

Si sostiene cioè che questi meccanismi (siano essi coefficienti, parametri o studi di settore) introducono delle vere e proprie presunzioni legali, le quali opererebbero in modo molto semplice: dato un determinato costo (spesa per il personale, spesa per l'acquisizione di beni o servizi, ecc.) applicata la formula prevista nel regolamento, si ottiene il livello di ricavi o di reddito accertabile.

---

<sup>4</sup> Per approfondimenti in merito alla riserva di legge in materia tributaria si veda GRIPPA SALVETTI M. A., *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998.

Ed il conseguente avviso di accertamento dovrebbe ritenersi già <<provato>>, sempre che non sia il contribuente a dimostrare il mancato conseguimento dei maggiori ricavi o del maggior reddito accertato.

In realtà, non mi sembra che questi meccanismi di forfetizzazione, quanto a schema applicativo, siano esattamente sovrapponibili alle presunzioni legali.

Ora, non v'è dubbio che sussista un rapporto inferenziale tra fatto noto e fatto ignoto. Tuttavia, rispetto alle presunzioni (anche legali) vere e proprie, il percorso che porta dal fatto noto al fatto ignoto è di natura diversa.

Le presunzioni legali vere e proprie rapportano il nesso inferenziale tra fatto noto e fatto ignoto a ciò che normalmente accade. Basti pensare, per fare un esempio, alla vecchia presunzione secondo cui la cessione immobiliare tra padre e figlio doveva intendersi come donazione: si tratta di presunzione legale che corrisponde all'*id quod*<sup>5</sup>.

Di converso, nei casi di cui ci stiamo occupando, questa connotazione (questo rapporto con la realtà, con un *id quod*) o non esiste o è tutto da dimostrare.

## 7. Perché si può dire ciò con sicurezza?

I parametri, i coefficienti e gli studi di settore si traducono in buona sostanza in equazioni matematiche e medie statistiche (ripeto: talvolta molto semplici).

Orbene, per giungere ad una media statisticamente corretta sono tre i passaggi fondamentali:

– anzitutto, bisogna individuare un campione di contribuenti che sia significativo (per fare una media del reddito degli avvocati, dei commercialisti, ecc., bisogna prendere un numero significativo di soggetti rispetto alla massa complessiva);

– poi, bisogna analizzare attentamente le caratteristiche dei singoli soggetti campionati;

– la terza fase, ben distinta dalle prime due, implica l'elaborazione di valori medi attraverso dei procedimenti matematico-statistici obiettivamente riconosciuti.

---

<sup>5</sup> Per l'approfondimento del tema delle presunzioni nel diritto tributario si vedano, tra i tanti, TESAURO F., *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, p. 188; GLEN-  
DI C., *Il giudice tributario e la prova per presunzioni*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, p. 593; LUPI R.,  
*Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988; TINELLI G., *Pre-  
sunzione (diritto tributario)*, in *Encicl. giur. Treccani*, Roma, 1991, vol. XXIV.

Dico subito che, a mio modo di vedere, anche il valore medio al quale si giunge con il procedimento matematico-statistico più attendibile resta comunque, ai fini probatori, un <<nulla>> giuridico.

È opportuno precisarlo: non è soltanto una presunzione non grave, non precisa, non concordante; a ben vedere non è nemmeno una presunzione, perché non siamo in presenza di un fatto <<noto>>, ma di un valore medio (come tale <<stimato>>).

Oltretutto, quando si calcolano le medie per determinati tipi di attività (quali le attività di impresa o di lavoro autonomo) è impossibile ponderare alcuni fattori che concorrono a determinare i ricavi ed il reddito, fattori che non di rado sono decisivi.

Si potrà stimare quanto è importante quel mercato produttivo, quanto incide l'ubicazione di un negozio in zona centrale piuttosto che periferica, quanto influisce l'età o il grado di specializzazione dell'imprenditore, ma componenti come l'abilità, l'intraprendenza, lo stato di salute, i rapporti personali, la buona o la cattiva sorte, non c'è media statistica che possa esprimerli.

Talché la conclusione alla quale dovremmo pervenire è che le medie ai fini accertativi sono di per sé scarsamente inattendibili, poiché esprimono valori forfetari, che in nessun modo possono essere impiegati per ricostruire attendibilmente il reddito o il fatturato del singolo contribuente.

#### **8. Ma superiamo pure tale prima obiezione.**

Rimane fermo che, nel nostro caso, le medie che vengono trasfuse nei provvedimenti in esame sono sicuramente frutto di procedimenti approssimativi poiché:

*a)* sono stati presi in considerazione campioni estremamente limitati: questo è pacifico per i parametri e per i coefficienti, mentre non si può dire la stessa cosa per gli studi di settore, ma sicuramente parametri e coefficienti sono tratti su medie davvero poco significative;

*b)* quando sono stati individuati i campioni, sono stati dichiaratamente esclusi – la cosa emerge dalle note tecniche – campioni significativi ma poco funzionali alle esigenze dell'Amministrazione. Per esempio, in alcune occasioni, sono stati dichiaratamente scartati gli imprenditori in perdita, o gli imprenditori ed i professionisti che non raggiungevano il reddito dei dipendenti: siamo perciò in presenza di una media che nasce falsata, perché anche questi contribuenti influiscono sul valore di media;

*c)* nel formulare le medie si è tenuto conto di un numero troppo limitato di correttivi;

*d)* alcuni passaggi essenziali della metodologia scientifica adottata per formulare le medie di cui si tratta sono indimostrati e sconosciuti ai più. Per-

tanto, questi atti, che hanno contenuto normativo e che vengono pubblicati sulla base di elaborazioni statistiche, vengono applicati <<alla cieca>> da parte degli uffici finanziari<sup>6</sup>.

Quanto testé evidenziato, peraltro, viene confermato dalla circostanza che gli studi di settore possono essere applicati esclusivamente attraverso l'apposito *software*<sup>7</sup>: senza *software*, è impossibile conoscere il risultato dell'applicazione di uno studio di settore.

**9.** Ciò posto, passiamo ad analizzare il problema della prova dall'angolo visuale del contribuente.

Ora, è pacifico che il contribuente può provare di non appartenere alla categoria in cui è stato incluso ai fini accertativi; è altrettanto pacifico che può dimostrare che sono stati commessi degli errori di calcolo nell'applicazione dello strumento forfetario (pur non essendo questo molto semplice per i motivi già esposti).

Ma non solo: il contribuente, ancorché egli non versi in situazioni eccezionali, può altresì dimostrare di non aver percepito i maggiori ricavi o il maggior reddito accertato dall'Ufficio.

Simili conclusioni sono suffragate, tra le altre, dalla sentenza n. 283 del 1987 della Corte Costituzionale, poi seguita anche dalla Corte di Cassazione, in materia di accertamento sintetico di tipo redditometrico<sup>8</sup>.

In tali casi la questione sottoposta al vaglio dei giudici era diversa ma lo schema applicativo degli strumenti accertativi il medesimo.

---

<sup>6</sup> Si propone un esempio banale con riferimento agli indicatori dei ricavi e del volume di affari di riferimento da applicare agli esercenti di attività agricole.

Faccio notare che, se si tratta di coltivazioni di barbabietola da zucchero il coefficiente da applicare alla voce compensi è 1.17 (nessuno sa perché sia 1.17); se invece di coltivare la barbabietola da zucchero vengono coltivati fiori e piante ornamentali, il coefficiente è 1.83. Si potrebbe ritenere che la mano d'opera nelle serre costa un po' di più. Però, attenzione: la coltivazione di ortaggi dovrebbe essere almeno come la floricoltura, invece scende a 1.31.

Passiamo alla voce acquisti di servizi. Se si coltivano ortaggi, il parametro relativo ai servizi è 1.27; se invece si coltivano altri seminativi si scende a 0.32 – cioè 5 volte in meno.

Tuttavia, quando un contribuente riceve l'accertamento, non gli viene spiegato il perché di questi dati. Sarebbe invece assolutamente auspicabile che fosse dimostrato tecnicamente, scientificamente il modo in cui si giunge a questi risultati.

<sup>7</sup> Si tratta del software Ge.Ri.Co. (Gestione dei Ricavi o Compensi).

<sup>8</sup> Per un approfondimento in materia di accertamento sintetico vd. TINELLI G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'irpef*, Padova, 1993; BATISTONI FERARRA F., *I principi della riforma tributaria: accertamento sintetico e redditometro*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 705; TOSI L., *Condizioni e limiti dell'efficacia probatoria del redditometro*, in *Rass. trib.*, 1989, I, p. 417.

Anche nell'accertamento sintetico di tipo redditometrico, l'art. 38 del D.P.R. 600/1973, che sul tema della prova non dice molto<sup>9</sup>, fa riferimento ad un decreto ministeriale, dal quale sorgono analoghi problemi quanto al ribaltamento dell'onere della prova ed ai limiti alla prova contraria.

Ebbene, la Corte Costituzionale e la Corte di Cassazione hanno raccomandato ai giudici di dare un'interpretazione pro contribuente, non troppo vincolata al dato normativo, ammettendo la prova contraria sempre e comunque, anche quando questa sarebbe limitata testualmente dalla norma.

Su questi temi si è pronunciata la giurisprudenza di merito negli ultimi 2 o 3 anni.

A tal proposito segnalo due sentenze del 1999 della Commissione Tributaria Regionale della Basilicata, che dal punto di vista della ricostruzione dell'istituto sono forse le più complete: si tratta delle sentenze 5 luglio 1999, n. 239 e 23 giugno 1999, n. 179.

Molto importanti, inoltre, le sentenze della Commissione tributaria provinciale di Torino, 26 giugno 2001, n. 26 e della Commissione tributaria provinciale di Firenze, 26 novembre 2001, n. 126, che hanno disapplicato i decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri in materia di parametri per la mancata acquisizione del previo parere del Consiglio di Stato.

Ancora, estremamente interessante è la recentissima pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Verbania che, condivisibilmente, ha annullato per difetto di motivazione un avviso di accertamento basato sui parametri, poiché nella parte motiva non era esposto il ragionamento logico giuridico seguito dall'Amministrazione finanziaria.

---

<sup>9</sup> Detta disposizione si limita a stabilire che <<L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta>>, che <<qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque precedenti>> e che <<il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, 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 d'imposta. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione>>.

La Commissione ha quindi valorizzato la circostanza che in base all'atto ed agli elementi ivi indicati né il contribuente né il giudice erano in grado di comprendere il procedimento logico giuridico in base al quale l'Ufficio è pervenuto a quei risultati né, tantomeno, era possibile verificare eventuali errori di calcolo.

Da ultimo, nuovamente la Commissione tributaria provinciale di Torino – con la sentenza 2 aprile 2002, n. 10/14/02 – ha annullato un avviso di accertamento parametrico per eccesso di potere: ciò in quanto le dichiarazioni dei contribuenti che sono risultati in <<situazioni anomale>> non hanno formato oggetto dell'elaborazione dei parametri.



# L'ENTRATA IN FUNZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE; L'ACCERTAMENTO EX ART. 39 D.P.R. N. 600/1973

*Relatore:*

Dott. Roberto LUNELLI

Dottore commercialista in Udine – Consigliere nazionale  
e Presidente per il Friuli Venezia Giulia dell'A.N.T.I. (Associazione Nazionale Tributaristi Italiani)

SOMMARIO: I PARTE – 0. Premessa. – 1. La natura giuridica delle Agenzie Fiscali: cenni sulla personalità e sulla autonomia delle Agenzie Fiscali. – 2. Riflessioni processuali dell'entrata in funzione delle Agenzie Fiscali. - 2.1. Legittimazione e difesa della parte pubblica nei giudizi davanti alle Commissioni Tributarie; - 2.2. Notifica delle sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie Regionali e proposizione dei ricorsi per Cassazione. – 3. Regime transitorio. – 4. Conclusione.

## 0. *Premessa.*

Con l'attivazione delle Agenzie fiscali<sup>1</sup>, a partire dal 1° gennaio 2001, gli “Uffici del Ministero delle Finanze”<sup>2</sup>, che prima di allora assumevano la qualità di “parte”<sup>3</sup> nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie, sono stati sostituiti dai “nuovi” Uffici locali delle Agenzie fiscali, e in particolare dagli Uffici delle Agenzie delle Entrate e del Territorio<sup>4</sup>: con conseguenze rilevanti e non sempre chiare sotto il profilo processuale.

## 1. *La natura giuridica delle Agenzie Fiscali: cenni sulla personalità e sulla autonomia delle Agenzie Fiscali.*

Prima di illustrare i principali effetti processuali connessi con la entrata

---

<sup>1</sup> Cfr. art. 61 del D. Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 e D.Min.Fin. prot. 1390 del 28 dicembre 2000.

<sup>2</sup> Ci si riferisce agli uffici operativi e cioè agli Uffici delle Entrate – ovvero Uffici distrettuali delle Imposte Dirette, Uffici provinciali IVA e Uffici del Registro – e agli Uffici del Territorio.

<sup>3</sup> Cfr. art. 10 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 Processo Tributario.

<sup>4</sup> Con l'intervenuta espansione della giurisdizione delle Commissioni tributarie ai tributi di origine doganale (per effetto dell'art. 12, co. 2 della L. 448/2001), divengono autonome parti processuali, nei procedimenti promossi davanti ai predetti Organi giudiziari dopo il 31 dicembre 2001, anche (...e per la prima volta) gli Uffici periferici della Agenzia delle Dogane.

in funzione delle Agenzie fiscali, è opportuno un breve cenno sulla natura giuridica di questi nuovi organismi, dal momento che dalla loro qualificazione (Enti Pubblici autonomi o Amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo) dipende la soluzione da dare ai problemi più dibattuti nella materia che forma oggetto di questo intervento (basti pensare alla identificazione del soggetto legittimato – e alla sua rappresentanza – nel giudizio dinanzi alla Corte di cassazione).

Dirò subito che, a mio parere (...e pur nella consapevolezza che autorevoli giuristi si sono espressi in senso contrario), le Agenzie fiscali costituiscono Enti pubblici autonomi, soggettivamente distinti e indipendenti rispetto alla Amministrazione finanziaria o, comunque, alle Amministrazioni dello Stato<sup>5</sup>.

Nell'art. 61, co. 1 e 2 del D.Lgs. 300/1999, si legge, infatti, che “*Le agenzie fiscali hanno personalità giuridica di diritto pubblico*”, nonché “*autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa contabile e finanziaria*”. Non solo: se l'attribuzione della personalità giuridica non bastasse<sup>6</sup>, rilevo che

---

<sup>5</sup> Si veda, in questo senso, PERRUCCI, *Agenzie fiscali in retta d'arrivo*, in “Boll. Trib.”, n. 19/1999, pag. 1421 e segg.; BERLIRI, *Attivazione dell'Agenzia fiscale delle entrate – Prime considerazioni e problematiche del contenzioso tributario*, in “Giur. Imp.”, n. 1/2001, pag. 193 e segg.; RUSSO-FRANSONI, *La notifica degli atti di parte e delle sentenze a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali*, in “Riv. Dir. Trib.”, 2001, pag. 895 e segg.; D'AVANZO-MAZZOCCA, *Osservazioni sull'ordinamento della giustizia tributaria e sul processo alla luce della riforma del Ministero delle Finanze*, in “Finanza & Fisco”, n. 16/2001, pag. 2239 e segg.; contra TABELT, *Spunti critici sulla natura delle Agenzie fiscali e sulla loro equiparazione alle Amministrazioni dello Stato*, in “Rass. Trib.”, n. 3/2002, pag. 817 e segg., il quale attribuisce in realtà natura “bivalente” alle Agenzie, assimilandole agli enti strumentali (e quindi separati dallo Stato), quando svolgono funzioni tecnico-operative ispirate a metodi di gestione di tipo imprenditoriale; e agli enti organici (annessi alla amministrazione finanziaria), quando svolgono funzioni d'ordine utilizzando strumenti di natura essenzialmente autoritativa; MULEO, *L'attivazione delle agenzie fiscali ed i connessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, in “Rass. Trib.”, n. 2/2001, pag. 377 e segg..

<sup>6</sup> Come ritengono quegli autori secondo cui l'attribuzione della personalità giuridica alle Agenzie fiscali non ne esclude l'inquadramento tra le amministrazioni dello Stato, che sarebbe invece dimostrato dalla presenza di un collegamento tra le due strutture organizzative, riscontrabile nelle disposizioni relative alla designazione degli organi delle Agenzie fiscali (art. 67 del D.Lgs. 300/1999) e nella circostanza che queste ultime sono istituzionalmente investite di funzioni e potestà pubbliche (ved. ancora MULEO, op. cit., pag. 392). Tale ragionamento però non può essere condiviso perché confonde il piano della natura dell'ente con quello del raccordo di questo con lo Stato e finisce per negare (contro ogni evidenza) l'esistenza nel nostro ordinamento degli enti pubblici (non economici), che sono caratterizzati proprio dalla attribuzione di funzioni dello Stato (ved., per tutti, OTTAVIANO, *Ente pubblico*, in “Enc. Dir.”, XIV, Milano, 1965, pag. 965 e segg.).

– l’art. 57, co. 1 del citato Decreto dispone il trasferimento dei “*rappor-  
ti giuridici* (oltreché dei poteri e delle competenze)” relativi alle funzioni pri-  
ma esercitate dai Dipartimenti ministeriali, lasciando chiaramente intendere  
che l’istituzione delle Agenzie fiscali comporta una vera e propria modifica-  
zione del soggetto che di tali rapporti ha la titolarità e la capacità; e, ancora,  
che

– il successivo art. 72, in materia di rappresentanza in giudizio delle  
Agenzie, richiama l’art. 43 del R.D. 1611/1933, che riguarda esclusivamente  
e specificamente le Amministrazioni pubbliche indipendenti dallo Stato<sup>7</sup>; ma,  
soprattutto, che

→ la *ratio* della Riforma della Amministrazione finanziaria, secondo il  
“modello per agenzie”, consiste proprio nella devoluzione delle attività e re-  
sponsabilità inerenti alla gestione dei tributi a strutture organizzative specifi-  
che ed autonome (...e non a nuovi organi del Ministero dell’Economia e del-  
le Finanze); come si deduce anche dal fatto che le Agenzie fiscali<sup>8</sup> formano  
oggetto di una disciplina speciale e derogatoria rispetto a quella “comune” re-  
lativa alle altre Agenzie<sup>9</sup> (le quali invece, a parere dei più, rappresentano –  
queste sì – una mera articolazione interna nell’ambito dei vari Ministeri).

Del resto, nell’art. 3 del già citato Decreto del 28 dicembre 2000, l’allo-  
ra Ministro delle Finanze aveva stabilito che, a decorrere dal 1° gennaio 2001,  
tutte le attività e le funzioni devolute alle Agenzie fiscali cessano di essere  
esercitate dai Dipartimenti e “*la titolarità dei rapporti giuridici e delle obbli-  
gazioni di pertinenza dei citati Dipartimenti è trasferita alle Agenzie fiscali*”:  
realizzando così – se le espressioni normative hanno un senso – non solo il  
trasferimento (o la separazione) di funzioni, poteri e competenze, ma una vera  
e propria successione ex lege di tutti i rapporti sostanziali riconducibili al-  
l’esercizio di quelle funzioni che prima facevano capo al Ministero delle Fi-  
nanze ed erano gestite (a livello centrale) dai Dipartimenti e (a livello perife-  
rico) dai vari Uffici locali<sup>10</sup>.

Il modello di Amministrazione fiscale “per agenzie” delineato dal D.Lgs.  
300/1999 prevede dunque:

\* un Ministero (dell’Economia e) delle Finanze, con compiti di elabora-

---

<sup>7</sup> Aspetto, questo, rimarcato da GLENDI, *Commento alla Circolare della Agenzia delle  
Entrate 30 luglio 2001, n. 71/E*, in “Corr. Trib.”, n. 39/2001, pag. 2958 e segg..

<sup>8</sup> Che il D.Lgs. assimila, sotto questo profilo, alla Agenzia della protezione civile.

<sup>9</sup> La relativa disciplina è contenuta nell’art. 8 del citato D.Lgs. 300/1999.

<sup>10</sup> In questo senso ved. BUTTUS, *L’istituzione delle agenzie fiscali: profili e problema-  
tiche di natura processuale*, in “Riv. Dir. Trib.”, 2001, pag. 872 e segg..

zione delle politiche fiscali, di indirizzo, monitoraggio e vigilanza (affidati al Dipartimento per le politiche fiscali);

\* quattro Agenzie fiscali (Enti Pubblici, autonomi e esterni alla A. F.) che subentrano

– a livello centrale, ai preesistenti (e quasi omonimi) Dipartimenti<sup>11</sup>, e

– a livello periferico, ai preesistenti Uffici (periferici) del Ministero, assumendo la denominazione di Uffici locali delle Agenzie; i quali, sotto il profilo della disciplina della struttura organizzativa e del personale, “corrispondono” ai soppressi Uffici del Ministero (nel senso che, nella sostanza, le stesse persone continuano a svolgere gli stessi compiti nei medesimi locali: auspicabilmente – perché altrimenti la riforma sarebbe servita a nulla – con maggior efficienza e migliore motivazione).

## *2. Riflessi processuali della entrata in funzione delle Agenzie Fiscali.*

Quanto detto in ordine alla natura delle Agenzie fiscali - e alla sostanziale “trasposizione” della struttura periferica del Ministero delle Finanze a quella dei nuovi “Uffici (locali) della Agenzia delle Entrate” - consente di dare soluzione ai problemi connessi al predetto riassetto organizzativo, con particolare riferimento, nel caso in esame, alla legittimazione e alla difesa della parte “pubblica”

– nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie provinciali e regionali (e anche Centrale);

– in relazione alla notifica, ad opera dei contribuenti, delle sentenze emesse dalle Commissioni tributarie regionali e alla proposizione dei ricorsi per cassazione.

La permanenza in vita del Ministero delle Finanze (seppure riformato e integrato anche nel nome) e, d’altra parte, la soppressione dei suoi Uffici periferici determinano conseguenze rilevanti nella successione nei rapporti processuali pendenti: per cui va tenuto distinto (e facilmente risolto) il problema nei primi due gradi di giudizio, da quello (più difficile e tuttora controverso) che si pone dopo il giudizio di secondo grado.

---

<sup>11</sup> Va peraltro segnalato che è in atto la razionalizzazione della struttura della Agenzia delle Entrate con la ridefinizione delle competenze della Direzione centrale e delle Direzioni regionali (ved. Delibera della Agenzia delle Entrate del 1° agosto 2002, resa nota dal “Il Sole – 24 Ore” del 30 luglio 2002, pag. 18).

2.1. *Legittimazione e difesa della parte pubblica nei giudici davanti alle Commissioni Tributarie* (di primo e di secondo grado; ma anche di fronte alla Commissione centrale).

Prima della riforma di cui al D.Lgs. 300/1999, in base agli **artt. 10, 11 e 12 del D.Lgs. 546/1992**, la qualità di parte nel processo tributario veniva espressamente riconosciuta all'“*ufficio del Ministero delle finanze*” autore dell'atto impugnato o a cui spettavano le attribuzioni del rapporto controverso. Esso stava in giudizio “*direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata*”, senza obbligo di assistenza tecnica da parte di un difensore abilitato, salva la sua eventuale (e facoltativa) assistenza nel giudizio di secondo grado da parte della Avvocatura dello Stato.

Le citate disposizioni di legge mantengono, a mio parere, pieno vigore pur dovendosi prendere atto che si è verificata una sostituzione *ex lege* della nuova struttura periferica delle Agenzie fiscali interessate (Entrate, Territorio e, da ultimo, Dogane) alla struttura che operava in precedenza nell'ambito contenzioso: così come in passato ad ogni singolo Ufficio periferico del Ministero delle Finanze spettava la qualifica di “parte processuale”, oggi ad ogni singolo Ufficio (locale) della Agenzia fiscale interessata (...e non all'Agenzia fiscale in quanto tale) spetta la qualità di parte e la capacità di stare in giudizio direttamente: con i medesimi poteri che prima erano riconosciuti agli Uffici (periferici) del Ministero.

Ne deriva che i ricorsi davanti alla Commissione tributaria provinciale devono ora essere notificati agli Uffici delle Agenzie fiscali che hanno emesso gli atti impugnati, i quali possono costituirsi e difendersi nei relativi giudizi (e, se del caso, appellare la sentenza ad essi sfavorevole), senza bisogno di apposita difesa tecnica, salva la facoltà di farsi assistere dalla Avvocatura dello Stato davanti alle Commissioni tributarie regionali (anche in sede di rinvio dalla Corte di cassazione). Tutto ciò in base ad apposite convenzioni tra l'Avvocatura dello Stato e ciascuna delle Agenzie<sup>12</sup>. Ne deriva che – fra l'altro – resta pienamente applicabile l'art. 52, co. 2 del D.Lgs. 546/1992, che prevede, in caso di appello dell'Ufficio, la preventiva autorizzazione del capo dell'ufficio contenzioso tributario della competente Direzione regionale o compartimentale (dell'Agenzia): con tutte le conseguenze (in ordine alla inammissibilità dell'appello) che, in mancanza, la giurisprudenza di diritto non ha mancato di precisare<sup>13</sup> (con la sola eccezione dell'appello proposto diretta-

---

<sup>12</sup> Per l'Agenzia delle Entrate, ved. Protocollo di intesa del 21 marzo 2001.

<sup>13</sup> Cfr. Cass., Sez. Trib., Sent 29 agosto 2002, n. 11321; Cass., Sez. Trib., Sent 26 luglio 2001, n. 10238 e n. 10239.

mente dalla Direzione regionale o compartimentale che – è stato riconosciuto dalla Suprema Corte – non presuppone la autorizzazione in parola<sup>14</sup>).

## 2.2. *Notifica delle sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie Regionali e proposizione dei ricorsi per Cassazione.*

Muta, invece, con l'introduzione dell'art. 72 del D.Lgs. 300/1999 (...l'unica disposizione del Decreto delegato riguardante il contenzioso delle Agenzie fiscali), la disciplina della assistenza e rappresentanza delle Agenzie fiscali nel giudizio tributario di legittimità, per cui esse *possono* (...non *devono*) avvalersi del patrocinio della Avvocatura dello Stato ai sensi dell'art. 43 del R.D. 1611/1933, che – come detto in precedenza – si riferisce alle Amministrazioni pubbliche non statali.

Il richiamo all'art. 43 del R.D. 1611/1933 dovrebbe comportare<sup>15</sup> la non applicabilità, ai processi instaurati dopo l'entrata in vigore della riforma:

\* dell'art. 21, comma 1, della L. 133/1999 (norma di "interpretazione autentica" dell'art. 38, comma 2, del D.Lgs. 546/1992), che aveva determinato la decorrenza del termine (cosiddetto "breve", di impugnativa presso la Corte di Cassazione) dalla notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali alle Avvocature distrettuali territorialmente competenti ai sensi dell'art. 11 del R.D. 1611/1933, ancorché questa non avesse fornito alcun patrocinio all'ufficio finanziario nel corso del giudizio di secondo grado;

\* di tutte le norme dettate dallo stesso R.D. per le Amministrazioni dello Stato, e in particolare della disposizione per cui la rappresentanza, il patrocinio e l'assistenza legale della Amministrazione finanziaria (salva la deroga posta dal richiamato art. 11/546 con riferimento alle sole controversie davanti alle commissioni tributarie) spettavano di diritto alla Avvocatura dello Stato (art. 1); e di quella per cui, in tali casi, alla Avvocatura dello Stato dovevano essere notificate tutte le citazioni, i ricorsi e qualsiasi altro atto di opposizione giudiziale, nonché ogni atto processuale, comprese le sentenze (art. 11).

Ne deriva quanto segue.

A) Sotto il profilo della notificazione degli atti processuali (e, in particolare, della sentenza delle Commissioni tributarie regionali, ai fini del decorso del termine "breve" di impugnazione, e del ricorso per cassazione), si devo-

---

<sup>14</sup> Cass., Sez. Trib., Sent. 26 luglio 2001, n. 10240.

<sup>15</sup> BERLIRI, op. cit., pag. 193; LUNELLI-MISSONI, La riforma della Amministrazione finanziaria secondo il modello per Agenzie, in "Il Fisco", n. 22/2001, pag. 7697.

no applicare le regole generali previste in materia di notificazione dagli artt. 137 e seguenti del c.p.c, per cui:

– (**regola**) qualora l’Ufficio non si sia avvalso, nel giudizio di appello, del patrocinio della Avvocatura dello Stato, la notifica deve essere effettuata

→ all’indirizzo dell’Ufficio che, fino a quel momento, è stato parte del processo (presso la rispettiva sede), quando la notifica ha ad oggetto la sentenza d’appello;

→ nei confronti della Agenzia fiscale – Direzione Centrale (presso la sede di Roma), essendo l’Ufficio periferico privo di soggettività esterna per quanto attiene al giudizio di legittimità<sup>16</sup>, se la notifica riguarda il ricorso per cassazione;

– (**eccezione**), nel caso in cui l’Ufficio abbia affidato l’incarico alla Avvocatura, la notifica deve essere effettuata

→ sempre nei confronti dell’Ufficio, ma presso la competente Avvocatura Distrettuale dello Stato eventualmente costituitasi in giudizio, quando la notifica ha ad oggetto la sentenza della Commissione tributaria regionale;

→ presso la Avvocatura Generale dello Stato (Roma, via dei Portoghesi, 12), se la notifica riguarda il ricorso per cassazione.

B) Sotto il profilo della assistenza legale, spetta ora agli Uffici locali delle Agenzie attivarsi al fine di ottenere il patrocinio della Avvocatura dello Stato (in teoria anche di altro difensore tecnico, ma in pratica ciò non è possibile, in conseguenza delle Convenzioni intervenute tra le varie Agenzie e la Avvocatura dello Stato); patrocinio che è obbligatorio nel giudizio davanti alla Corte di Cassazione e facoltativo (in alternativa alla difesa “diretta”) nel giudizio davanti alle Commissioni tributarie regionali (o di secondo grado).

### 3. *Regime transitorio.*

Quanto appena esposto in ordine alla assistenza e rappresentanza delle Agenzie fiscali nel giudizio tributario di merito e di legittimità vale pacifica-

---

<sup>16</sup> In questo senso, ved. Cass. 657/2000; nonché RUSSO-FRANSONI, op. cit., pag. 903, per i quali tuttavia i ricorsi andrebbero comunque notificati presso l’Avvocatura Generale dello Stato, dal momento che – secondo la discutibile opinione degli autori -le Agenzie (intese come enti unitari) sarebbero rappresentate e difese dall’organo legale in via organica ed esclusiva. In termini dubitativi (Agenzia dell’Entrate o Ufficio locale), BERLIRI, op. cit. pag. 200. *Contra* l’Agenzia delle Entrate, con la Circ. 71/E del 30 luglio 2001, che attribuisce ai propri Uffici periferici la *legittimatio ad processum* (anche) nel giudizio di legittimità: con la conseguenza che il ricorso per cassazione dovrebbe essere intestato e notificato all’Ufficio (conf. GLENDI, op. cit., pag. 2964).

mente per i **processi “nuovi”**, cioè quelli promossi dai contribuenti dopo l’attivazione della Agenzia delle Entrate e, quindi, a partire del 1° gennaio 2001. Ma che ne è dei giudizi “in corso”, cioè quelli per i quali, anteriormente al 1° gennaio 2001, era già stato notificato quantomeno il ricorso di primo grado all’ allora competente Ufficio periferico della Amministrazione finanziaria?

E’ evidente che il passaggio alle Agenzie fiscali della titolarità di una parte dei rapporti giuridici e delle obbligazioni della Amministrazione finanziaria (quelli di pertinenza dei soppressi Dipartimenti) ha comportato anche il trasferimento (in capo alle prime) dei rispettivi diritti controversi: il che ha generato, sotto il profilo processuale, l’ipotesi di successione a titolo particolare disciplinata nell’art. 111 del c.p.c.<sup>17</sup>.

Al riguardo, qualche autore<sup>18</sup> ha richiamato l’istituto della scissione societaria: l’Amministrazione finanziaria (che rimane in vita) ha trasferito un “ramo d’azienda” (ossia la sua struttura dipartimentale) a nuovi soggetti (costituiti dalle Agenzie fiscali), realizzando per l’appunto o una successione a titolo particolare<sup>19</sup>.

L’applicazione dell’art. 111 c.p.c. al caso in esame determina, però, effetti diversi a seconda del grado del processo in corso alla data di entrata in vigore della riforma; nel senso che la successione processuale:

\* per quanto attiene ai due primi gradi di giudizio, si traduce nella generalizzata (e automatica) sostituzione dei nuovi Uffici (delle Agenzie) a quelli del Ministero (che non esistono più); mentre

\* nel giudizio di legittimità, consente all’Amministrazione finanziaria dello Stato, ossia al relativo Ministero (riformato, ma non soppresso) di mantenere la sua originaria legittimazione, salva la legittimazione attribuita alle nuove Agenzie (o ai rispettivi Uffici) in base alla facoltà prevista nel co. 2° dell’art. 111 c.p.c..

---

<sup>17</sup> Art. 111 c.p.c.: “[1] Se nel corso del processo si trasferisce il diritto controverso per atto tra vivi a titolo particolare, il processo prosegue tra le parti originarie. [ 2] Se il trasferimento a titolo particolare avviene a causa di morte, il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto. [3] In ogni caso il successore a titolo particolare può intervenire o essere chiamato nel processo e, se le altre parti vi consentono, l’alienante o il successore universale può essere estromesso. [4] La sentenza pronunciata contro questi ultimi spiega sempre i suoi effetti anche contro il successore a titolo particolare ed è impugnabile anche da lui, salve le norme sull’acquisto in buona fede dei mobili e sulla trascrizione.”

<sup>18</sup> BERLIRI, op. cit., pag. 201.

<sup>19</sup> In questo senso, si è pronunciata la Corte di cassazione in ipotesi di successione ex lege analoghe a quella in esame: cfr. Cass., Sez. III, 12 giugno 1999, n. 5822 (in relazione al subentro dell’Inpdap alla Direzione Generale degli istituti di previdenza del Ministero del Tesoro); Cass., Sez. I, 28 luglio 2000, n. 9894 (in relazione al subingresso dell’Ente Poste nei rapporti facenti capo alla Amministrazione PP.TT.).

Ne deriva che, in relazione ai processi pendenti alla data di entrata in funzione delle Agenzie (1° gennaio 2001):

\* gli appelli davanti alle Commissioni tributarie regionali (che avrebbero dovuto essere proposti nei confronti degli Uffici locali delle Entrate del Ministero delle Finanze, i quali però non esistono più), vanno necessariamente indirizzati ai corrispondenti Uffici (locali) della Agenzia delle Entrate;

\* la notifica delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali avverrà in base all'art. 21, co. 1 della L. 133/1999 (che, invece, non è più applicabile ai giudizi instaurati dopo il 1° gennaio 2001);

\* il ricorso per cassazione dovrà essere proposto ancora contro il Ministero delle Finanze (che non è stato soppresso dalla riforma) e andrà, pertanto, notificato presso la Avvocatura Generale dello Stato.

Quelle sopra esposte sembrano le soluzioni più ragionevoli e corrette da dare ai problemi di diritto intertemporale posti dalla istituzione delle Agenzie fiscali, con le sue articolazioni locali...nonostante la Circolare n. 71/E del 30 luglio 2001<sup>20</sup>, emanata dalla stessa Agenzia delle Entrate. La quale, dopo aver affermato che gli Uffici locali della Agenzia sono “parti” anche nel giudizio di legittimità davanti alla Corte di cassazione, ha precisato che tale legittimazione (“totalizzante”) vale non solo per i processi incardinati (con ricorso davanti alle Commissioni tributarie provinciali) a partire dal 1° gennaio 2001, ma anche per quelli pendenti a quella data (e, pertanto, instaurati prima). Secondo tale indirizzo, pertanto, il ricorso per cassazione dovrebbe essere diretto e notificato all'Ufficio locale che è stato parte nei giudizi di merito e non al Ministero dell'Economia e delle Finanze, presso l'ufficio della Avvocatura Generale dello Stato.

Per comodità, rinvio alla tabella allegata, nella quale sono state indicate le parti, i rappresentanti, nonché i destinatari degli atti processuali: prima della riforma (seconda colonna); e dopo la riforma, avendo cura – in questo caso – di distinguere la situazione “a regime” (terza colonna) da quella “transitoria” (che riguarda i processi pendenti alla data del 1° gennaio 2001: quarta colonna); con indicazione anche delle soluzioni divergenti [...] rispetto a quelle ritenute corrette.

#### 4. *Conclusioni.*

Le affermazioni della Agenzia delle Entrate destano perplessità, ma non possono essere trascurate, dato che provengono dalla controparte “naturale”

---

<sup>20</sup> In “Guida Normativa – Il Sole-24 Ore” n. 143/2001, pag. 7 e segg..

(e di gran lunga maggioritaria) del contribuente e sono dunque destinate ad avere rilievo sul piano pratico. Per cui, in attesa che venga risolto il contrasto interpretativo tra la dottrina e la giurisprudenza, da un lato, e la prassi amministrativa, dall'altro, va adottata – io credo – la massima cautela nella intestazione e nella notifica degli atti processuali, pure nel convincimento una sia la soluzione “legittima”.

In particolare, con riferimento ai processi pendenti al 1° gennaio 2001, ritengo prudente:

a) notificare le **sentenze emesse dalle Commissioni tributarie regionali** non solo alla competente Avvocatura Distrettuale dello Stato (ex art. 21, co. 1, della L. 133/1999), come sembra doveroso, ma anche agli Uffici delle Agenzie automaticamente subentrati nei processi di appello ai soppressi Uffici periferici del Ministero (seguendo, pertanto, le discutibili istruzioni impartite nella richiamata Circolare);

b) proporre i **ricorsi per cassazione**, indirizzandoli

– sia alla Amministrazione delle Finanze dello Stato (ossia al Ministero dell'Economia e delle Finanze, in persona del Ministro *pro tempore*) con notifica presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

– sia alla Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale, in persona del Direttore pro tempore, con notifica presso la sede di Roma;

– sia agli Uffici locali delle Agenzie che hanno sostituito nel giudizio di appello gli Uffici del Ministero delle Finanze, presso le rispettive sedi.

E' ben vero che autorevole dottrina<sup>21</sup>, nel teorizzare una legittimazione diffusa in ordine alla intestazione ed alla notifica delle sentenze d'appello e dei ricorsi per cassazione nei giudizi instaurati prima del 1° gennaio 2001, ha criticato la “*poco edificante e costosa prassi tuzioristica delle intestazioni plurime e delle notificazioni ubiquitarie dei ricorsi in materia tributaria della (rectius alla) Suprema Corte*”, ma a me pare estremamente rischioso – per il contribuente e per chi lo assiste – fare una opzione (sola) per l'una o l'altra delle ipotesi indicate; e altrettanto (e ancor più) pericoloso “contare” sulla predetta “legittimazione diffusa”.

In definitiva, si può dunque concludere nel senso che la sostituzione degli Uffici (periferici) del Ministero delle Finanze con gli Uffici (locali) delle Agenzie fiscali (e segnatamente dell'Agenzia delle Entrate)

\* non ha comportato problemi di sorta fino al secondo grado di giudizio,

---

<sup>21</sup> GLENDI, op. cit., pag. 2969.

dato che ai precedenti Uffici (periferici) del Ministero delle Finanze sono subentrati i nuovi Uffici (locali) della Agenzia delle Entrate)

\* ha comportato – e continua a comportare – incertezze e perplessità, a partire dalla notifica della sentenza d'appello fino all'intestazione e alla notifica del ricorso per cassazione: soprattutto per una isolata ma non trascurabile presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate in sede di applicazione delle regole di diritto transitorio (e cioè per i processi pendenti al 1° gennaio 2001).



SOMMARIO: II PARTE – 1. Premessa. – 1. I presupposti e le norme di riferimento. – 2. Accertamento dei redditi determinati in base alle scritture contabili. – 3. Le disposizioni antielusive. – 4. Accertamento in abse agli studi di settore. – 5. Accertamento con adesione. – 6. Sulla ammissibilità del metodo di accertamento analitico in presenza delle condizioni previste dall’Art. 39, c. 2°, per un accertamento induttivo. – 7. Sulla legittimità (o meno) degli accertamenti operati sulla base di elementi probatori irrivalentemente acquisiti.

## 1. *I presupposti e le norme di riferimento*

1.1 L’accertamento dei redditi determinati in base alle scritture contabili è disciplinato, nei suoi presupposti e nelle sue modalità

\* non solo dall’**art. 39 del D.P.R. 600/1973**, che propone quella rubrica e che costituisce, tuttora, la norma fondamentale (e di riferimento),

\* ma anche da disposizioni “lateral”, che integrano (indirettamente) quella norma. Mi riferisco, in particolare

a) all’**art. 62 sexies**, co. 3° del D.L. 30 agosto **1993, n. 331** (conv. dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427) per effetto del quale “*gli accertamenti di cui all’art. 39, co 1°, lett. d) del D.P.R. 600/1973 (e 54 del D.P.R. 633/1972) possono essere fondati anche sulla esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore*” (...);<sup>1</sup>

b) al **D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218** e, in particolare, alla normativa sull’“accertamento con adesione”, per effetto della quale le imposte sui redditi (e l’imposta sul valore aggiunto) possono essere accertate – su iniziativa dell’Ufficio o del contribuente; prima o dopo la notifica dell’avviso di accertamento – attraverso un “componimento degli interessi contrapposti”, previo un “contraddittorio” che si conclude con l’individuazione di un nuovo imponibile “condiviso” (o “concordato”) diverso da quello dichiarato e da quello preteso (o addirittura accertato) dall’Amministrazione finanziaria.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Studi di settore che, peraltro, si applicano solo nei confronti dei **contribuenti con ricavi inferiori** a una certa soglia (e comunque inferiore ai 10 miliardi di “vecchie lire”, cioè poco più di 5 milioni di euro) e a seguito di una procedura che passa dai questionari, alla elaborazione dei dati, alla approvazione degli stessi da parte della apposita Commissione ministeriale, prima di approdare – muniti dalla “nota tecnica” – in Gazzetta Ufficiale.

<sup>2</sup> Questa procedura “si perfeziona” con il pagamento di quanto dovuto (in base all’atto di adesione) a titolo d’imposta, interessi e sanzioni amministrative (ridotte *ex lege* a un quarto del minimo).

1.2 In effetti, la “storica” contrapposizione dottrinale fra accertamento **analitico** (co. 1° dell’art. 39) e accertamento **induttivo** (co. 2° dello stesso articolo) si è andata attenuando via via che l’“**accertamento analitico con poste induttive**” di cui alla lett. d) del co. 1° dell’art. 39 si è affermato e sviluppato:

\* vuoi per l’intervento del Legislatore che, nell’intento di dotare l’Amministrazione Finanziaria di strumenti più agevoli nei confronti, in particolare, delle imprese minori (e in contabilità “semplificata”) ha introdotto, di volta in volta, coefficienti presuntivi, parametri contabili e/o matematico-statistici (senza, però, eliminare l’obbligo e la rilevanza della base contabile, che permane);

\* vuoi a seguito di una interpretazione “evolutiva” che la Corte di Cassazione ha dato alla disposizione contenuta nella citata lett. d);

\* vuoi sulla scorta di una prassi amministrativa che, tenuto conto della predetta tendenza legislativa e – soprattutto – dell’appena ricordato orientamento giurisprudenziale, ha finito per fare ampia e diffusa applicazione di quel tipo di accertamento.

Accertamento che è sì “analitico”, in quanto **non** prescinde dalla contabilità, ma al tempo stesso - seppure in relazione a una (o poche) componenti del reddito imponibile – è anche “induttivo”, dato che non è fondato su prove certe e dirette, ma su **presunzioni semplici**, seppure qualificate [gravi, precise concordanti, come recita l’ultima parte della lett. d) dell’art. n. 39/600] o su presunzioni legali relative (come si desume dall’art. 62 *sexies* del D.L. 331/1993: dato che, con gli studi di settore, l’Amministrazione finanziaria assolve *ex lege* all’“onere della prova” che su di essa incombe).

## 2. Accertamento dei redditi determinati in base alle scritture contabili

2.1. L’art. 39 si sviluppa su tre commi:

\* sia il co. 1° che il 2° riguardano il reddito d’impresa (delle persone fisiche, ma anche delle Società commerciali, in base agli artt. 6, co. 3° e 95, co.1° del D.P.R. 917/1986) e il reddito di lavoro autonomo derivante dall’esercizio di arti e professioni (per l’estensione espressa nel comma 3°, del resto anticipata nella rubrica dell’articolo);

\* il co 1°, fino alla prima parte della lett. d), costituisce la “regola” e prevede i casi in cui l’Ufficio accertatore può procedere alla rettifica del reddito (d’impresa o di lavoro autonomo determinato contabilmente) in via **analitica**, con motivazioni in diritto (es. deduzione di erogazioni liberali fiscal-

mente non deducibili) o di fatto (es. incompleta indicazione dei componenti positivi di reddito, emersi a seguito di indagini bancarie);

\* il co. 2° si pone “in deroga” rispetto al co. 1°, e stabilisce i casi in cui l’Ufficio delle imposte “determina” il reddito (d’impresa o derivante dall’esercizio di arti e professioni) sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili (in quanto esistenti) e di avvalersi anche di presunzioni semplici non qualificate: quindi, in via **induttiva**;

\* il co. 1°, lett. d), ultima parte, costituisce un “ponte” fra accertamento con metodo analitico e induttivo, tant’è che si definisce “accertamento **analitico**” (co. 1°) “con poste **induttive**” (co. 2°).

2.2 In base al **co. 1°**, l’Ufficio finanziario procede alla rettifica del reddito dichiarato dal contribuente

a) se gli elementi (*rectius* “i dati”) indicati nello specifico modello di dichiarazione dei redditi non corrispondono a quelli del Bilancio (d’esercizio)<sup>3</sup> e del “Prospetto” di cui al co. 1°, ultima parte (non al co. 2°, come si legge nel testo) dell’art. 3 dello stesso Decreto 600, cioè del prospetto esplicativo di voci e contenuti che devono già trovarsi nel Bilancio (normalmente nel Conto Economico, ma anche – talora – nella Nota integrativa);

b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni sul “Reddito (imponibile) d’impresa”, a suo tempo contenute nel Titolo V del D.P.R. n. 597/ 1973 e oggi nel Titolo I, Capo VI del D.P.R. n. 917/1986; ma – deve ritenersi – anche nelle numerose norme complementari e supplementari che si trovano in fonti legislative diverse (cioè al di fuori di quel Capo VI);

c) se l’incompletezza, la falsità o l’inesattezza dei dati (o meglio, dei componenti reddituali) indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto da verbali, questionari, documenti e registri, ecc.; o da dichiarazioni di altri soggetti; o da verbali di ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti; o, ancora, da documenti o atti in possesso dell’Ufficio;

---

<sup>3</sup> Il Legislatore si richiama al Bilancio e – impropriamente – al Conto Perdite e Profitti (ora Conto economico) dato che quest’ultimo altro non è che, insieme con lo Stato Patrimoniale e la Nota Integrativa, una delle tre parti di cui si compone il Bilancio d’esercizio. Ma forse il richiamo al Conto economico come “base” della dichiarazione del reddito – imponibile – d’impresa intende ribadire il rilievo che il Conto Economico (civilistico) assume, in forza dell’art. 52 del D.P.R. 917/1986 sulla determinazione del reddito d’impresa, dato che essa prevede – non è mai sufficientemente rimarcato – che i componenti economici hanno valenza anche tributaria in tutti i casi in cui il Legislatore fiscale non abbia disposto diversamente.

d) prima parte: se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza dei dati (o meglio, dei componenti di reddito) indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dalla ispezione delle scritture contabili, da altre verifiche o a seguito di accessi o ispezioni, dal controllo delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e altri documenti.

Fin qui si tratta di un accertamento "analitico", basato su specifici riscontri di diritto o di fatto.

Senonchè, in base alla disposizione contenuta nel 1° co. lett.

d) ultima parte, l'esistenza di attività (*rectius* di componenti positive) non dichiarate o l'inesistenza di passività (*rectius* di componenti negative) dichiarate è desumibile anche da presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti. Si tratta dell'accertamento analitico con poste induttive, che ha la stessa natura (ma presupposti diversi rispetto a quello di cui all'art. 62 *sexies*); per cui, in presenza di gravi incongruenze fra reddito dichiarato e reddito ritenuto "ragionevole", l'Ufficio può riportarsi a non meglio identificate "caratteristiche e condizioni" della attività svolta o a ben precisi strumenti accertativi come gli "studi di settore".<sup>4</sup>

2.3 In deroga alle disposizioni del comma precedente, il **co. 2°** stabilisce che l'Ufficio accertatore determina<sup>5</sup> i redditi di impresa (e di lavoro autonomo degli esercenti arti e professioni) induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti; prescindendo, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili; e avvalendosi di presunzioni semplici anche non gravi, precise e concordanti (cioè non qualificate):

a) quando nella dichiarazione non è stato indicato il reddito (di impresa o di lavoro autonomo);

b) quando alle dichiarazioni (presentate prima del 1° gennaio 1998) non è stato allegato il Bilancio, il cui Conto economico costituisce la base per la determinazione del reddito d'impresa (in contabilità ordinaria, s'intende);

c) quando dal verbale di ispezione risulti che non è stato possibile esaminare una o più delle scritture contabili obbligatorie, perché non tenute o comunque indisponibili (per omissione del contribuente o per forza maggiore);

d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate in con-

---

<sup>4</sup> Limitatamente, devo ritenere, ai soggetti, potenzialmente destinatari degli stessi; e non con riferimento a soggetti estranei all'istituto (anche se dal testo legislativo non è dato pervenire con certezza a tale conclusione).

<sup>5</sup> L'affermazione sembrerebbe perentoria, ma – come si vedrà in altra parte della relazione – non è così.

tabilità o le irregolarità formali delle scritture contabili sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile, nel suo complesso, la contabilità (e ciò anche al di fuori e al di là di quanto dispone il D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570<sup>6</sup>);

d-*bis*) quando il contribuente non ha adempiuto all'invito degli Uffici finanziari di esibire o trasmettere atti e documenti; o non ha risposto a questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico.

Solo per notizia ricordo che fino al 1994 alle imprese e ai professionisti in contabilità semplificata si applicavano i “coefficienti presuntivi” di compensi e ricavi; per il 1994, ai soggetti Irpef in contabilità semplificata si applicava il C.D.L. – Contributo Diretto Lavorativo, tradotto impropriamente “*minimum tax*”; per il 1995, 1996 e 1997 alle imprese (e professionisti) in contabilità semplificata sono stati applicati, in attesa della messa a punto degli “studi di settore”, i cd. parametri contabili, i quali continuano a operare in supplenza (e in attesa) che vengano approvati (se del caso anche solo in via sperimentale) gli studi di settore<sup>7</sup>.

### 3. Le disposizioni antielusive

Al di là delle disposizioni “tradizionali”, a partire dall'8 novembre 1997 (in “sostanziale sostituzione” del precedente art. 10 della L. 408/1990, che si era dimostrato di difficile applicazione) vanno considerate anche le “Disposizioni antielusive”<sup>8</sup> di cui all'art. 37 bis del D.P.R. 600/1073, introdotto dall'art. 7 della D.Lgs. 358/1997: per cui è consentito all'Amministrazione fi-

---

<sup>6</sup> La precisazione è necessaria perché spesso – ormai – si ritiene che il D.P.R. 16 settembre 1996 n. 570, il cui titolo è (impropriamente) “Regolamento per la determinazione dei criteri in base ai quali la contabilità ordinaria è considerata inattendibile”, valga in ogni circostanza, mentre il co 1° del Decreto, esplicitamente ne limita la portata (co. 1°): “*ai soli fini dell'applicazione dell'art. 3, comma 181, lettera b), della legge 28 dicembre 1995, n. 549*”, cioè agli accertamenti in base ai parametri contabili (e fino alla approvazione degli studi di settore).

<sup>7</sup> Gli studi di settore approvati e resi applicabili a partire dal periodo d'imposta 1998 sono stati 45, cui si sono aggiunti 41 a partire dal 1999, altri 43 dal 2000 e gli ultimi 39 a partire dal periodo d'imposta 2001, per un totale (settembre 2002) di 168 studi che interessano tre milioni e mezzo di contribuenti.

<sup>8</sup> P. TABELLINI, *Il progetto governativo antielusione*, in *Boll. Trib.*, 1997, 14, pag. 1061; S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Dig. (disc. priv.)*, 1990, pag. 222; R. LUNELLI, *Evasione, elusione e risparmio d'imposta*, in *il fisco*, 1988, 30, pag. 4641; F. COCIANI, *Spunti ricostruttivi sulle tecniche giuridiche di contrasto all'elusione tributaria. Dal disconoscimento dei vantaggi tributari all'inopponibilità al fisco degli atti, fatti e negozi considerati elusivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pag. 7; G. BARTOLINI, *Elusione e frode fiscale*, in *il fisco*, 1998, 27, pag. 9097; G. RIPA, *Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione*, in *Corr. Trib.*, 2000, 18, pag. 1276; S. CAPOLUPO, *L'elusione quale conseguenza di atti coor-*

nanziaria disconoscere, ai fini delle imposte sui redditi, i vantaggi tributari conseguiti mediante atti, fatti e negozi che si riportino direttamente o indirettamente (cioè tramite un collegamento) a specifiche operazioni (individuate nel co. 3° dell'articolo), se ed in quanto le stesse siano state realizzate

\* in assenza di “valide ragioni economiche” (manchi, cioè il cosiddetto *business purpose*);

\* con l'intento di aggirare obblighi o divieti (non espressi in specifiche disposizioni, ma) desumibili dai principi dell'ordinamento tributario;

\* al fine di conseguire riduzioni o rimborsi di imposta altrimenti indebiti (o, meglio, non spettanti).

Sarebbe troppo lungo ricordare, in questa sede, le differenze fra RISPARGIO d'IMPOSTA, ELUSIONE ed EVASIONE e soffermarsi sulle (rilevanti) differenze che presenta l'ELUSIONE rispetto alla SIMULAZIONE o l'interposizione (fittizia) di persona, istituti con cui la prima viene talora (indebitamente) confusa o (debitamente, per coglierne le peculiarità) accostata.

Mi limito solo a ricordare che

\* l'**elusione** consiste in un comportamento fattuale e/o negoziale, anormale e/o inconsueto, diretto a conseguire un risparmio d'imposta, non esplicitamente vietato dalla legge, ma incompatibile con i principi dell'ordinamento, attraverso l'abuso o la strumentalizzazione della normativa;

\* l'**evasione** consiste, invece, nel sottrarsi dall'obbligo di corrispondere le imposte violando le norme di legge, occultando la ricchezza prodotta o riducendola attraverso artifici o raggiri, talvolta supportati da documentazione materialmente e/o ideologicamente falsa.

In altre parole, l'**elusione** è un comportamento economicamente comprensibile volto a ridurre costi (come le imposte) senza violare specifiche norme di legge, ma aggirando (o evitando) divieti o obblighi che si desumono dal “sistema” giuridico e, quindi, dai “principi” (primo fra tutti quello di capacità contributiva prevista dall'art. 53 della Costituzione); l'**evasione** è un comportamento illecito e riprovevole, che va represso con sanzioni amministrative e, se del caso, penali.

Quanto agli istituti giuridici con cui spesso viene confusa o affiancata (simulazione e interposizione fittizia), va ricordato che nell'**elusione** il comportamento manifestato è quello voluto dalle parti e la violazione dell'ordina-

---

*dinati*, in *il fisco*, 2001, 8, pag. 3036; M. BEGHIN, *L'elusione tributaria tra clausole “generali” e disposizioni “correttive” Alcune chiavi di lettura della vigente disciplina*, in *il fisco*, 2002, 24, pag. 9326.

mento legislativo è tutt'al più indiretta; nella **simulazione**, invece, le parti vogliono conseguire un risultato diverso da quello che "appare" dagli atti e dai negozi posti in essere, o dal comportamento tenuto: per cui si configura una violazione (diretta) della normativa. Sotto il profilo definitorio l'elusione e la simulazione non sono, dunque in alcun modo assimilabili, anche se non può escludersi che la prima possa essere attuata per mezzo della seconda: dato che l'attività simulatoria (ed, in particolare, il negozio simulato) può costituire strumento per realizzare determinate finalità (non necessariamente illecite)<sup>9</sup>.

L'elusione, infine, si differenzia dall'**interposizione fittizia** di persona: perché le parti dell'operazione – o del complesso di operazioni – nell'elusione sono quelle che risultano dagli atti o negozi; mentre nell'interposizione (fittizia) le parti vere (interposte) sono diverse da quelle che figurano all'esterno (interponenti). In generale, dunque si ha interposizione fittizia quando un soggetto fisico od una persona giuridica interpone tra sé e il fisco un altro soggetto, al fine di raggiungere vantaggi fiscali: pervenendo, così ad una "simulazione relativa", nella quale – a fronte della volontà (espressa) dell'interponente - sta la volontà dell'interposto<sup>10</sup>.

Tornando all'**elusione**, così come si desume dalla "disposizione antielusiva" di cui all'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973, per cercare di comprendere la portata e il significato della norma, è opportuno – a mio parere, prima di tutto – ricordare alcuni "passaggi" della Relazione Ministeriale che, anche per il tipo di provvedimento (un Decreto delegato) assume particolare rilievo sul piano interpretativo; nonché alcune pronunce del Ministero delle Finanze (prima) e dell'Agenzia delle Entrate (poi) che – in risposta a quesiti o interPELLI del contribuente – hanno delineato l'istituto; e, infine il contributo (peraltro modesto) dato dal Comitato consuntivo per l'applicazione delle norme antielusive.

In effetti, si tratta di un istituto giuridico dai contorni sfuggenti, che va applicato "**caso per caso**", in relazione a situazioni che non è possibile identificare a priori (anche perché, se fossero riconducibili a fattispecie "oggettive" sarebbero esplicitamente vietate dall'ordinamento; e il relativo contrasto porterebbe a dover parlare di evasione).

a) Si legge, fra l'altro, nella Relazione ministeriale che si ha "mero risparmio d'imposta" "*quando, tra vari comportamenti posti dal sistema fisca-*

---

<sup>9</sup> G. BARTOLINI, *Elusione e simulazione*, in *il fisco*, 1998, 28, pag. 9337; F. GALLO, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. Comm.*, 1989, pag. 377

<sup>10</sup> F. GALLO, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, cit., pag. 377; R. CHIECO-A. SACRESTANO, *Profili dottrinali ed operativi dell'elusione fiscale*, in *Riv. Guardia fin.*, 1998, 1, pag. 157.

*le su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso”. E ancora: “non c’è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che (...) l’ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe – si legge ancora – per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso; e dove le norme antielusione scattano solo quando l’abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che – pur formalmente legali – finiscono per stravolgere i principi del sistema”. Per concludere: “La norma antielusiva non può (...) vietare la scelta, tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, di quello fiscalmente meno oneroso. In tutti questi casi la scelta della via fiscalmente meno onerosa non è implicitamente vietata dal sistema, ma al contrario esplicitamente o implicitamente consentita; e non è configurabile alcun aggiramento di obblighi o divieti (...).”*

b) A sua volta il Ministero delle Finanze, con la Circolare 19 dicembre 1997, n. 320/E, dopo aver correttamente richiamato l’attenzione sul fatto che *“l’elusione si realizza, solitamente, non mediante un’unica operazione, bensì tramite una serie di atti tra loro coordinati”*, – dato che il riferimento ad una singola operazione (come ad esempio una scissione) spesso non consente di stabilire se l’operazione è stata realizzata con finalità elusive o meno - pone l’accento sul cosiddetto *“disegno elusivo”* architettato dal contribuente, intendendo con ciò mettere in rilievo che *“di regola il fenomeno elusivo è caratterizzato dal compimento di più atti collegati fra loro, precedenti e successivi rispetto ad un’operazione individuata (...).”* Per concludere *“(...) Il risparmio di imposta che la norma in commento intende contrastare è quello che l’ordinamento tributario non consente, in quanto sostanzialmente contrario al principio costituzionale della capacità contributiva”*.

Un anno e mezzo più tardi, con Ris. 15 luglio 1999, n. 117/E, il Ministero delle Finanze, dopo aver confermato che *“il nuovo art. 37 bis (...) ha inteso porre l’accento sul cosiddetto “disegno elusivo” architettato dal contribuente ed individuato fra l’altro con l’assenza di “valide ragioni economiche”*, sottolinea che *“Per quanto riguarda (...) il perseguimento dello scopo di ottenere un risparmio d’imposta, va sottolineato che la nuova disposizione precisa che ai fini della sua applicazione rilevano soltanto quegli atti che consentono di ottenere un risparmio di imposta altrimenti indebito”*. Per arrivare, poi, alla seguente sintetica conclusione: *“per verificare se nel caso di cui trattasi si renda applicabile la richiamata disposizione di cui all’art. 37 bis del D.P.R. del 1973 devono coesistere determinati elementi che possono essere così riassunti:*

a) il ricorso ad una delle operazioni (fusioni, scissioni, cessioni, conferimenti, ecc.) specificatamente previste;

b) il conseguimento di vantaggi fiscali o, comunque, il sostenimento di un onere tributario inferiore rispetto a quello derivante dall'adozione di altre procedure che portino allo stesso risultato di quella posta in essere o che si intende porre in essere;

c) l'utilizzo di un meccanismo in sé lecito ma sostanzialmente disapprovato dall'ordinamento tributario, concretizzandosi nell'uso di espedienti che finiscono per stravolgere i principi del sistema. Tale profilo è quello che distingue l'elusione dal lecito risparmio d'imposta, intendendosi per quest'ultimo l'utilizzo della procedura fiscalmente più conveniente tra quelle che il sistema mette consapevolmente a disposizione su un piano di pari dignità;

d) la finalità che spinge il contribuente ad agire deve essere esclusivamente ispirata al conseguimento del vantaggio fiscale e quindi priva di "valide ragioni economiche" scaturenti da apprezzabili esigenze o progetti di tipo extracontabile".

c) L'Agenzia delle Entrate, con la Ris. 32/E del marzo 2001, chiamata ad esprimere una parere preventivo ai sensi dell'art. 21, co. 9°, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, in relazione ad una operazione di scissione parziale e proporzionale prospettata da una società, ha precisato che "non (...) tutti gli atti e i negozi previsti dall'art. 37 bis (sono da ricomprendersi) nell'alveo di una presunzione assoluta di elusività. Occorre invece che tali atti, **di volta in volta**, realizzino risparmi di imposta disapprovati dal sistema, cioè non riconosciuti legittimi dall'ordinamento fiscale.

L'espressione "valide ragioni economiche" non sottintende una validità giuridica dell'atto, ma esclusivamente un'apprezzabilità economico-gestionale, che si manifesta quando l'operazione è motivata da concrete esigenze aziendali di natura produttiva ed operativa, è diretta al miglioramento della gestione o alla riduzione dei costi aziendali, o ha finalità di razionalizzazione e ristrutturazione dell'impresa".

Con la Ris. 114/E del 6 luglio 2001, sempre in merito ad un'operazione di scissione, l'Agenzia ribadisce che "Il vantaggio fiscale non deriva quasi mai, ad esempio da una mera scissione, da un mero conferimento o da un'altra operazione societaria, ma deriva anche da eventi prodromici o consequenziali". E ancora "nucleo essenziale dei comportamenti elusivi è, quindi, l'utilizzare scappatoie, formalmente legittime, allo scopo di aggirare regimi fiscali tipici, ottenendo vantaggi che il sistema ordinariamente non consente ed indirettamente disapprova". Dunque "affinché un'operazione possa configurarsi come elusiva, è necessario che la stessa non soltanto sia priva di va-

*lide ragioni economiche, ma sia finalizzata al conseguimento di un risparmio d'imposta indebito attraverso l'aggiramento di obblighi o divieti posti dall'ordinamento".*

Nella Ris. 62/E del 28 febbraio 2002, l'Agenzia conferma: *"nulla vieta al contribuente di fare attività di pianificazione fiscale, ossia di scegliere, tra più comportamenti consentiti dall'ordinamento, quello fiscalmente meno oneroso. Non deve trattarsi, tuttavia, di risparmi d'imposta "patologici". Il risparmio è tale quando discende da un "abuso" che il contribuente faccia della legislazione vigente al fine di sfruttare lacune o difetti e così ottenere risultati che (anche se formalmente legittimi) contrastano con il sistema nel suo complesso. In definitiva la differenza tra elusione e lecito risparmio d'imposta sta proprio nella "patologia" o meno del risultato conseguito".*

Da ultimo, con la Ris. 256/E del 1° agosto 2002, viene ribadito che *"verificata (...) l'assenza del presupposto per l'applicabilità dell'agevolazione [ad una Società], risulta irrilevante la questione di elusività sollevata dall'istante. Infatti, non sussistendo (...) un effettivo vantaggio tributario (...) viene meno anche la necessità (...) di pronunciarsi sull'eventuale natura indebita dello stesso".*

d) Gli interventi del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive sono stati, invece – nella maggior parte dei casi – poco illuminanti ed anzi, spesse volte, fuorvianti rispetto alle concrete problematiche sottese all'elusione fiscale.<sup>11</sup>

Emblematico, a tal proposito, è il parere n. 21 del 7 settembre 1999, nel quale il Comitato (che come si ricorderà, interviene solo in un seconda battuta, allorquando l'Agenzia delle Entrate, investita dell'istanza ex art. 21 della L. 30.12.1991, n. 413, non abbia risposto o abbia risposto in termini negativi alla soluzione prospettata dal contribuente istante) ha considerato elusiva una operazione di trasformazione di società a responsabilità limitata in società semplice, deducendo il *"fine manifestamente elusivo dell'operazione"* dal semplice fatto che *"la disposizione agevolativa di cui all'art. 29 della L. n. 499 (del 1997) [ovvero, l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze relative agli immobili posseduti, la cui applicazione era stata richiesta dalla società trasformanda] verrebbe utilizzata unicamente allo scopo di mandare esente da imposizione le plusvalenze realizzate"*. Il Comitato non ha considerato, dunque, che questo presunto *"vantaggio tributario"* era tutt'altro che indebito e derivava da una precisa scelta politica del legislatore, il quale –

---

<sup>11</sup> D. STEVANATO, *La norma antielusiva nei pareri del comitato per l'interpello*, in *Dir. Prat. trib.*, 2002, I, pag. 219. Per l'Autore il comitato ha dimostrato *"scarsa dimestichezza"* con i problemi connessi alla elusione tributaria.

proprio al fine di consentire la cd. “decommercializzazione” di beni che, pur inseriti all’interno di una società commerciale, non costituiscono supporto per una attività “d’impresa” – ha introdotto una specifica (e temporanea) disciplina fiscale di favore. In definitiva un risparmio d’imposta del tutto lecito e voluto dalla legge è stato considerato indebito...

Altre volte, invece, il Comitato ha focalizzato la propria analisi sulla esistenza o meno delle “valide ragioni economiche”, trascurando di verificare (preliminarmente) se le operazioni prospettate nelle istanze dei contribuenti permettessero di conseguire un “indebito” vantaggio tributario. L’analisi della sussistenza (o meno) del c.d. “*business purpose*” deve esser condotta, in via logica, soltanto dopo che è stato acclarato che **(a)** l’operazione permette di conseguire un vantaggio tributario e che **(b)** detto (vantaggio) si pone in contrasto con i principi del sistema o comunque si ottiene aggirando i divieti e gli obblighi posti dall’ordinamento tributario.

Anche nel parere n. 4 del 21 febbraio 2000, il Comitato non ha minimamente considerato se l’operazione, che gli istanti intendevano porre in essere, consentisse loro di fruire di un vantaggio tributario e se questo fosse fisiologico o meno ...

Lo stesso si ricava dal parere n. 6 del 13 marzo 2000, in cui si legge che “*il convincimento (del Comitato) muove necessariamente dalla constatazione (...) delle valide ragioni economiche a sostegno degli atti e delle operazioni delineate dal contribuente*”; con ciò, ancora una volta limitandosi alla valutazione delle valide ragioni economiche, mancando le quali vi sarebbe elusione fiscale. Da ultimo, nel parere n. 3 del 3 aprile 2002, è nuovamente la presenza di “valide ragioni economiche” a supportare la non elusività dell’operazione, così come prospettata dai contribuenti, senza che specifico rilievo venga dato al risparmio d’imposta.

In definitiva, risulta che il Comitato si dia carico di esaminare solo la sussistenza o meno delle “valide ragioni economiche”; tant’è che, con Parere n. 5 del 15 aprile 2002, ha affermato che “esula” (dalle sue) competenze “*ogni pur minimo potere di interloquire (...) sulla mera interpretazione giuridica delle norme fiscali*”; mentre dal contenuto dell’art. 21 della legge 413/1991 e dai DD.MM. 13 giugno 1997, n. 194 e 195 si desume una sua competenza a valutare, quale organo di seconda istanza (rispetto alla Agenzia delle Entrate) la elusività o meno della operazione a lui sottoposta (nei casi, s’intende, che sono riservati al suo esame: art. 37 *bis*, art. 37, co. 3° del D.P.R. 600/1973; art. 74 del D.P.R. 917/1986, ecc.) considerando, prima di tutto, la sussistenza (o meno) di un “vantaggio tributario non spettante” al contribuente (che a lui si rivolge).

#### 4. Accertamento in base agli studi di settore

E' stato affermato<sup>12</sup> che la “*determinazione dell'esatta valenza probatoria degli studi di settore ai fini dell'accertamento del reddito e dell'eventuale successivo contenzioso (è) un problema destinato ad assumere importanza (crescente) sul piano generale dei rapporti fra contribuenti e Fisco*”: tanto a maggior ragione in quanto, nel D. di L. - delega sulla Riforma tributaria attualmente all'esame dal Parlamento, è previsto un “potenziamento” degli Studi di settore.

Concordo, e non poteva essere diversamente, data la struttura della nostra economia, caratterizzata da uno stuolo di piccolissimi operatori economici e da poche “grandi imprese”. Secondo gli ultimi dati disponibili, il 48% dei soggetti Iva dichiara un volume d'affari (cioè un'entità di ricavi, non un reddito!) inferiore a 50 milioni di lire (ca. 25 mila euro) all'anno; il 64% un volume d'affari inferiore a 100 milioni di lire (50 mila euro) all'anno; ben il 93% inferiore a 1 miliardo di lire (500 mila euro) e solo lo 0,69% (pari a n° 35.830) supera il limite di 10 miliardi di lire (5 milioni di euro) all'anno. Anche se, poi, quel 48% di piccolissimi operatori produce meno dell'1% del fatturato nazionale e lo 0,69% di medio-grandi imprese fatturano più del 75% del giro d'affari della cd. “Azienda Italia”... (altro discorso è quello che riguarda il reddito imponibile dichiarato, accertato e definito ...).

Il Legislatore tributario, dopo aver (all'inizio degli anni 70) ampliato la platea di soggetti obbligati alla tenuta della contabilità e moltiplicato (negli anni successivi) gli obblighi strumentali a carico dei contribuenti (con l'istituzione della bolla di accompagnamento dei beni viaggianti, della ricevuta e dello scontrino fiscale, nonché con l'obbligo di tenuta di vari registri); dopo aver, a partire dagli anni ottanta, adottato i coefficienti presuntivi, i parametri, la “*minimum tax*”, ecc., a partire dal 1990 ha sviluppato i primi tentativi di predisporre degli “Studi di Settore”: con l'intento, prima di tutto, di valutare la congruità dei ricavi/compensi (e dei corrispettivi) desumibili da contabilità (spesso formalmente regolari, ma non sempre veritiere)<sup>13</sup>; e, come secondo obiettivo, di indi-

---

<sup>12</sup> A. ROSSI, *Studi di settore. Recenti interventi giurisdizionali*, in *il fisco*, 2002, 19, pag. 2977.

<sup>13</sup> E' noto che, in generale, compete agli Uffici finanziari l'onere della prova della pretesa fiscale (anche se, con riferimento al Reddito di impresa la Cassazione ha più volte affermato – e anche recentemente ribadito – che (cfr. Corte di Cassazione, 24 luglio 2002, n. 10082) mentre all'Ufficio compete provare le componenti attive del maggior imponibili determinato, spetta al contribuente – che intenda contestare tale determinazione, sostenendo, ad esempio, l'esistenza di maggiori costi di quelli considerati – documentare che questi costi esistono e sono inerenti all'esercizio cui l'accertamento si riferisce.

viduare un giro d'affari “che non sarà quello esatto, ma sarà certamente più attendibile e vicino alla realtà di quello che dichiara il contribuente”.<sup>14</sup>

Ma, al di là delle motivazioni che hanno portato alla formulazione degli studi di settore, ci si chiede quale sia, in linea di diritto, il “contenuto” vero dell’art. 62 *sexies*; e, quindi, quale impatto abbia nell’accertamento del reddito imponibile delle imprese e dei lavoratori autonomi obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Quando si legge che “*gli accertamenti di cui all’art. 39, co. 1°, lett. d) del D.P.R. 600/1973 (...) possono essere fondati anche sulla esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i componenti e i corrispettivi dichiarati e quelli (fondatamente) desumibili dagli studi di settore*”, significa forse che la legge ha inteso solo individuare una particolare “fattispecie” suscettibile di accertamento analitico con poste induttive (fermo restando le cautele e i presupposti della citata lett. d) del 1° co. dell’art. 39/600); o, viceversa, che i risultati (divergenti, rispetto a quelli dichiarati) degli studi di settore vanno considerati non solo come “causa” che consente di superare i risultati contabili, ma altresì come *quantum* imponibile (seppure subordinato all’esperimento di un contraddittorio con l’interessato)?

In altri termini: le divergenze (ipotizzate) tra risultati contabili e risultati dello studio di settore autorizzano l’Ufficio finanziario ad accertare a carico del contribuente un imponibile pari al risultato dell’elaborazione statistica; o, viceversa, impone all’Ufficio (solo) di adottare i criteri di accertamento indicati nella predetta lett. d), con l’obbligo di confrontare (e supportare) i risultati dello studio con presunzioni gravi, precise, e concordanti (nella considerazione che lo studio non esprime ricavi/compensi “effettivi”, ma solo “ragionevoli” in condizioni ordinarie...)?

3.1. A proposito dell’accertamento (analitico) in base agli studi di settore, non pochi commentatori<sup>15</sup> hanno denunciato la mancanza dei requisiti ri-

---

Le PROVE possono essere **dirette** (o storiche), come i documenti, le confessioni ecc. o **indirette** (o presuntive), che consistono in un procedimento logico per cui da “fatti noti” si fa discendere la prova di “fatti ignoti”. A loro volta le presunzioni sono

– **semplici**, quando devono essere valutate specificatamente e individualmente per accertare l’attendibilità o, viceversa,

– **legali**, quando è la legge stessa a ritenere determinati “fatti noti” idonei a provare l’esistenza dei “fatti ignoti” che si intende accertare. Le presunzioni legali possono essere assolute o relative: le prime – di dubbia compatibilità in campo tributario – non ammettono, a differenza delle seconde la prova contraria da parte del contribuente.

<sup>14</sup> C. M., 4 maggio 1994, n. 44/E.

<sup>15</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1996, pag. 266. Nello stesso senso ma con altre motivazioni: L. MAGISTRO, *La fallibilità degli studi di settore*, in *Corr. Trib.*, 2000, 29, pag. 2089; S. CAPOLUPO-M. CAPOLUPO, *L’accertamento per studi di settore*, Milano, 2001, pag. 164.

chiesti dall'art. 39, co. 1°, lettera d) (nel senso che non configurano le - richieste - presunzioni gravi, precise e concordanti); condizioni, queste, necessarie - si argomenta da parte di questa dottrina - in considerazione del fatto che non viene provata (se non eccezionalmente; ma in quel caso, l'Ufficio può ricorrere all'accertamento induttivo) la inattendibilità delle scritture contabili.<sup>16</sup> E si conclude nel senso che l'accertamento in base agli studi di settore dovrebbe avere un ambito applicativo limitato, dispiegando i suoi effetti o (solo) per selezionare i contribuenti da "accertare", qualora questi non risultino "coerenti con le medie della categoria economica di appartenenza"<sup>17</sup>; o, tutt'al più, quale indizio per promuovere un accertamento analitico con poste induttive, che sia, però, giustificato da presunzioni gravi, precise e concordanti (consentendo, a quel punto ma solo a quel punto, di disporre di un elemento quantitativo per la determinazione del *quantum* imponibile).

Si tratta, però di una interpretazione che a me pare "conservatrice" e forse "reazionaria": comunque in controtendenza rispetto alle finalità che con tale strumento si era proposto di raggiungere il Legislatore: che erano non solo la rideterminazione di ricavi/compensi (corrispettivi) che fossero adeguati a una serie di parametri (contabili ed extracontabili) di riferimento, ma soprattutto una riformulazione (e, forse una rifondazione) delle stesse modalità dell'accertamento tributario, basate su una **collaborazione** fra contribuente e Fisco, che porta a riconoscere il reddito di quegli studi come un reddito "ragionevole" e - ferme restando situazioni particolari - tendenzialmente condivisibile (questo è l'assioma legislativo, che la giurisprudenza di diritto ha recepito e che la dottrina deve criticare, ma non può seriamente negare). E' una situazione completamente diversa, quella degli "studi di settore" rispetto a quella dei coefficienti, dei parametri, ecc. anche se le "metodologie" vengono talora (inevitabilmente) accomunate: dato che, al di là della determinazione "convenzionale", questi metodi "passati" di certo non potevano ambire a ottenere quei risultati che il Legislatore ha inteso raggiungere con l'ultimo (in termini cronologici) "strumento accertativo". E tutto ciò, anche se, in termini di "opportunità", la norma legislativa va senz'altro criticata: perchè gli studi di settore **non sono sempre "affidabili"**, a causa di alcuni difetti congeniti e legislativi (di cui dirò più oltre). Né vale, in proposito, affermare che le procedure di formazione degli "studi" sono "garantiste" e affidate al **contribuente** e/o a organismi che lo rappresentano: a partire dalla compilazione, a cura del contribuente, dei questionari; e mentre la elaborazione tecnica dei dati avviene a cura di Organismi ("tecni-

---

<sup>16</sup> J. BLOCH-L.SORGATO, *Le strategie del contribuente negli accertamenti basati sugli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2002, 27, pag. 2421.

<sup>17</sup> S. CAPOLUPO-M. CAPOLUPO, *op. cit.*, pag. 165.

ci”) collegati con l’Amministrazione finanziaria dei dati acquisiti; la “Commissione ministeriale degli esperti” per la convalida (o “validazione”) dei risultati ottenuti è composta anche di esponenti delle categorie economiche e professionali dei contribuenti assoggettati agli studi; e una “nota tecnica” spiega le ragioni che hanno portato a quei risultati: per concludere con l’indispensabile contraddittorio fra Ufficio accertatore e contribuente che dovrebbe consentire di “calare” i risultati matematico-statistici delle elaborazioni (astratte) sulle specifiche realtà operative (i contribuenti esaminati) ... Quanto basta – secondo il Legislatore – per ritenere “affidabili” quei risultati, che sarebbero solo teoricamente “astratti” e, in realtà, assai “rappresentativi” (e “garantiti”).

Non dovrebbe, però, essere trascurato – dal Legislatore – che gli studi di settore presentano almeno **due gravi difetti**: il primo consiste nel fatto che i dati di riferimento si riferiscono ad **annualità passate** (tre/quattro prima), per cui risultano spesso superati dagli eventi (e dalla evoluzione della situazione di riferimento); il secondo deriva dalla scelta legislativa – che la prossima Riforma fiscale intende confermare – di far rientrare nella disciplina degli studi di settore anche **categorie** di contribuenti che, per definizione, **non** sono “**omogenei**” (come i professionisti e, soprattutto, gli artisti) e, altresì, **operatori economici** che, per le loro dimensioni (rilevanti) **non** possono essere “**omogenei**” rispetto ad altri che pur appartengono allo stesso settore. Ma questo è un altro discorso.

Sotto il profilo strettamente giuridico (e di interpretazione della norma), se è vero che il Legislatore avrebbe potuto essere più esplicito sulla “portata probatoria” degli studi di settore, il fatto che si pervenga ad un risultato con la “**collaborazione**” del contribuente fin dall’origine (cioè “a monte”, in sede di formazione degli studi) e che può fare oggetto di contestazione e critica anche “a valle” - cioè nel corso del contraddittorio che consentirà di pervenire o ad un “accertamento con adesione” o, quanto meno, di poter disporre di una serie di prove, indizi, o anche semplici “argomenti” che spetterà al giudice liberamente apprezzare - è parso, al Legislatore, argomento sufficiente per accordare agli studi di settore la funzione di “presunzione legale relativa”.

In definitiva, avuto riguardo alla attuale (seppure criticabile) legislazione, a me pare che non possa negarsi all’Ufficio la facoltà di procedere - legittimamente (in diritto) e fondatamente (nel merito) - ad un accertamento **analitico** con una “posta” (i ricavi/compensi o i corrispettivi) **induttiva**, anche senza dover, previamente, contestare la validità dell’impianto contabile; e basandosi anche **solo** sugli studi di settore, cioè senza dover addurre ulteriori elementi a suffragio degli studi stessi.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> G PASQUALE, *Come potranno essere utilizzati nella fase dell’accertamento*, il *il fisco*, 1999, pag. 9690. *Contra*: S. CAPOLUPO-M. CAPOLUPO, *op. cit.*, pag. 164. Gli studi di

La Corte di Cassazione<sup>19</sup> ha ritenuto una tale conclusione del tutto “*legittima, in un sistema che consente l'utilizzazione delle presunzioni a favore dell'Amministrazione*”: in considerazione del fatto (per la verità, assai discutibile) che gli studi di settore si fondano su “fatti certi” o, comunque, largamente “affidabili” ...

In base all'attuale normativa (che - lo ripeto - personalmente ritengo criticabile), a me pare ormai superata la precedente giurisprudenza<sup>20</sup>, che ancora l'efficacia degli accertamenti fondati sui parametri ad “ulteriori indizi”: in modo da dare rilievo, nel caso concreto, proprio a quei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 39, co. 1°, lett. d) del D.P.R. 600/1973.

Il più volte ricordato art. 62-*sexies* stabilisce infatti che “*gli accertamenti di cui agli artt. 39, co. 1°, lettera d) (...) possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche della specifica attività svolta, ovvero sugli studi di settore*”; con ciò intendendo che l'utilizzazione degli studi di settore può avvenire – come nel caso delle presunzioni gravi, precise e concordanti di cui alla citata lett. d) – a prescindere da (previ) controlli, ispezioni o verifiche.<sup>21</sup>

Si tratta, pertanto, di metodologie “alternative” ... per cui, ai sensi dell'art. 39, co. 1°, lett. d) gli studi di settore hanno la stessa “valenza” delle presunzioni gravi, precise e concordanti<sup>22</sup>; e, per di più, consentono quella quantificazione dei componenti positivi (e, quindi, del reddito) che le prime non permettono di realizzare.

Del resto, se gli studi costituissero solo degli elementi che, unitamente ad

---

settore mere “presunzioni semplici” richiedono, come tali, di essere corroborate da ulteriori presunzioni gravi, precise e concordanti.

<sup>19</sup> Corte Cass., sez. V, 27 febbraio 2002, n. 2891, in *Fin. fisco*, 2002, 11, pp.1274 ss.

<sup>20</sup> Corte Cass., sez. V, 4 giugno 1998, n. 5473; Corte Cass., sez. V, 27 agosto 1998, n. 8535; Corte Cass., sez. V, 29 novembre 2000, n. 15310; Corte Cass., sez. V, 10 aprile 2001, n. 14500; Comm. Trib. prov. Salerno, 15 marzo 2001, n. 32.

<sup>21</sup> Sul punto vedi C. GARBARINO, *Aspetti probatori degli studi di settore*, 2002, 1, pp. 226 ss.

<sup>22</sup> Circ., 27 giugno 2002, n. 58/E. In dottrina: A. FANTOZZI, *Valutazione giuridica degli studi di settore*, in *il fisco* (allegato), 25, 2000, pag. 8592; G. MARIELLA-M. MARIELLA, *Gli studi di settore. Supporto all'attività di controllo e difesa del contribuente*, in *il fisco*, 1999, pag. 10633; M. MANDO'-G. MANDO', *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, pag. 897; G. FALSITTA, *op. cit.*, pag. 242. D'altronde non si dimentichi che già in precedenza la Corte di Cassazione (19 aprile 2001, n. 5794; 15 novembre 2000, n. 14778), aveva riconosciuto all'Amministrazione la possibilità di utilizzare per rettificare le dichiarazioni delle persone fisiche i parametri presuntivi stabiliti dal “Redditometro” (altro strumento presuntivo “legale”).

altri, danno facoltà alla Amministrazione finanziaria di presumere un certo ammontare di ricavi/compensi, non si giustificerebbe l'esplicito richiamo legislativo che l'art. 62 *sexies* fa agli "studi di settore"<sup>23</sup>; e non, invece, ai parametri, ai coefficienti, ecc.

In conclusione, si deve ritenere che (prima) il Legislatore e (poi) la giurisprudenza di diritto siano ormai orientati a ritenere che gli studi di settore – proprio per le modalità di loro formazione scientificamente accurata e praticamente "condivisa" – consentano di superare tutte quelle precedenti riserve e cautele che avevano accompagnato gli accertamenti di tipo indiziario basati sulle "medie di settore", sui coefficienti, sui parametri: per cui, dinanzi ad una contabilità formalmente corretta, il giudice poteva (e doveva) tener conto (*ex art. 2729 c.c.*), di elementi presuntivi solo se gravi, precisi e concordanti. Con gli "studi di settore" non è più così, anche se la collaborazione "costruttiva" del contribuente – soprattutto in sede di contraddittorio – potrà rendere (relativamente) "affidabili" risultati che spesso sono solo "ragionevoli".

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato l'orientamento della giurisprudenza di diritto e, segnatamente, la Sentenza della Cassazione 27 febbraio 2002, n. 2891, fa proprie le predette conclusioni; affermando, in particolare, che

\* gli elementi posti a base del ragionamento presuntivo che porta alla stima dei ricavi o compensi sono stati individuati a seguito di una specifica attività di analisi che ha previsto l'individuazione di questi nell'ambito di tavoli tecnici, l'invio di questionari ai contribuenti ed infine l'elaborazione degli stessi;

\* i criteri mediante i quali si perviene alla quantificazione dei ricavi e dei compensi presunti, partendo dagli elementi precedentemente individuati sono codificati nelle "note tecniche e metodologiche" pubblicate nella Gazzetta Ufficiale in occasione dell'approvazione degli studi di settore;

\* i risultati del particolare *iter* descritto e della relativa metodologia, sono stati poi sottoposti, per ogni studio di settore, al vaglio delle associazioni di categoria e professionali che, a loro volta, hanno espresso elementi ulteriori per il perfezionamento degli stessi. Ne deriva che il ragionamento presuntivo sotteso agli studi di settore, garantisce affidabilità, obiettività e trasparenza, non privando, nel contempo, il contribuente della possibilità di fornire la prova contraria (in sede di contraddittorio); concludendo nel senso che gli Uffici finanziari possono legittimamente emettere avvisi di accertamento, anche senza alcun tipo di attività preventiva, una volta rilevato che i ricavi esposti in dichiarazione sono inferiori a quelli desumibili dagli studi

---

<sup>23</sup> L. MAGISTRO, *op. cit.*, pag. 1576.

stessi. Conclusione, questa, legittima (anche, lo ripeto, discutibile nel merito) perché – come si è già rilevato – gli studi di settore rappresentano non tanto elementi costitutivi di una prova per presunzioni, quanto - e piuttosto - una vera e propria presunzione legale<sup>24</sup>; che, in quanto tale, pur essendo relativa (e quindi sottoposta alla prova contraria del contribuente) non necessita di ulteriori elementi di riscontro per dispiegare la propria efficacia dimostrativa.<sup>25</sup>

Da ultimo – per concludere – va sottolineato che, secondo la Corte di Cassazione, la detta presunzione (*juris tantum*), può essere contrastata dal soggetto passivo non solo attraverso la produzione di prove, ma anche per il tramite di **elementi** meramente **indiziari**; o di qualunque altro argomento (anche presuntivo) che possa, in qualche modo, commisurarsi alla natura e alla consistenza degli elementi invocati dall'ufficio<sup>26</sup>: proprio perché – e su questo non si può che concordare - la finalità degli studi di settore è quella di individuare il reddito effettivo partendo da un “reddito normale”.<sup>27 e 28</sup>

##### 5. Accertamento con adesione.

L'istituto dell'”accertamento con adesione” è stato introdotto nel nostro ordinamento dalla legge 30 novembre 1994, n. 656; poi modificato con il D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

---

<sup>24</sup> R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Torino, 2001, pag. 573.

<sup>25</sup> *Contra*: G. PATRIZI, *L'accertamento presuntivo su base informatico-statistico con particolare riferimento ai limiti ed alle prospettive degli studi di settore*, in *il fisco*, 2001, pag. 13963. L'Autore ritiene invece che: “*gli studi di settore siano perfettamente idonei a costituire un validissimo ausilio all'accertamento ma non mi sembra, allo stato attuale, che i metodi di natura statistica alla base della loro elaborazione consentano di procedere sic et simpliciter, ad accertamento automatico, come è già avvenuto con il concordato di massa*”.

<sup>26</sup> Stabilisce la Corte Cass., 27 febbraio 2002, n. 2891, *cit.*: “*Il contribuente che voglia contestare il risultato delle presunzioni medesime ha l'onere di attivarsi e di mostrare o l'impossibilità di utilizzare le presunzioni in quella fattispecie o l'inaffidabilità del risultato ottenuto attraverso le presunzioni, eventualmente confermando al contempo con altre presunzioni la validità del suo operato*”.

<sup>27</sup> Del resto se così non fosse si giungerebbe all'assurdo logico, prima che giuridico, di consentire ai contribuenti di non dichiarare i maggiori redditi e quindi i maggiori ricavi/compensi (rispetto a quelli predeterminati); ovvero all'ufficio di applicare i risultati degli studi di settore senza considerare i dati e gli elementi acquisiti nel corso del procedimento accertativo, e, in particolare, in sede di contraddittorio.

<sup>28</sup> C. NOCERA, *Accertamento con adesione, definizione per tutti i contribuenti e depenalizzazione di alcuni reati*, in *Fin Fisco.*, 1997, 12, pag. 1442; M.R. CONSOLAZIO, *L'accertamento con adesione del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1997, 1, pag. 64.

Per effetto di tali provvedimenti, diretti ad assicurare una maggiore efficacia all'azione amministrativa degli Uffici finanziari, viene riconosciuta non solo la possibilità del contribuente di "concordare" con l'Ufficio la misura di una (equa e ragionevole) base imponibile (superando certe difficoltà o vincoli giuridici che sono propri dell'accertamento analitico), ma si è estesa la portata dell'istituto anche al di là della inerenza e competenza (che era prevista originariamente) e anche al di fuori del reddito d'impresa e di lavoro autonomo: dato che può riguardare qualsiasi aspetto del reddito imponibile dei soggetti passivi.

La procedura può essere avviata dall'Ufficio<sup>29</sup>, attraverso un invito al contribuente a comparire per la definizione di determinati periodi d'imposta, ovvero dal contribuente<sup>30</sup>; e può precedere (a seguito di accessi, ispezioni o verifiche) o seguire la notifica di un avviso di accertamento o rettifica (non preceduto dall'invito a comparire dell'Amministrazione).<sup>31</sup>

Qualora, a seguito del contraddittorio, si giunga ad una definizione (concordata) della base imponibile<sup>32</sup>, l'Ufficio redige un atto (sottoscritto per adesione dal contribuente) che riporta una breve cronaca dei fatti, sulla base dei pp.vv. redatti in occasione degli incontri fra contribuente (o un suo consulente) e funzionario dell'Ufficio accertatore; una descrizione delle ragioni per cui si è proceduto alla definizione della materia del contendere e si conclude con la liquidazione delle imposte, degli interessi e delle sanzioni amministrative (ridotte a un quarto del minimo).<sup>33</sup>

Va sottolineato che il presupposto dell'accertamento con adesione non è l'illegittimità dell'accertamento operato dall'Ufficio (perché in questo caso il

---

<sup>29</sup> T. LAMEDICA, *Per l'accertamento con adesione saranno gli uffici a muovere le carte*, 1997, 20, pag. 1451; C. NOCERA, *Accertamento con adesione: l'attivazione del procedimento ad iniziativa dell'ufficio finanziario*, 1997, 31, pag. 3543.

<sup>30</sup> C. NOCERA, *Accertamento con adesione: l'attivazione del procedimento ad iniziativa del contribuente*, 1997, 32, pag. 2350

<sup>31</sup> La Circolare 8 aprile 2002, n. 28/E, stabilisce a questo riguardo che l'istanza di accertamento con adesione spedita via posta è da considerarsi tempestivamente presentata se, inoltrata entro il termine di 60 giorni previsto per l'impugnazione dell'accertamento, ci si attiene alle modalità dell'art. 20 del d. lgs. 546/1992: se, cioè, in questo caso l'invio avviene in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. Vedi: G. MARINI, *Note minime in tema di spedizione a mezzo posta dell'istanza di accertamento con adesione*, in *Rass. Trib.*, 2002, 2, pag. 503.

<sup>32</sup> D. MERCURIO, *Accertamento con adesione; riflessioni sulle modalità di sviluppo del contraddittorio*, in *il fisco*, 1998, 22, pag. 7275; P. CENTORE, *L'ufficio non può revocare l'accertamento con adesione accettato dal contribuente*, in *Corr. Trib.*, 1997, 32, pag. 2350.

<sup>33</sup> L. MAGISTRO, *Accertamento con adesione – Contraddittorio e perfezionamento dell'atto di definizione*, in *Corr. Trib.*, 2001, 33, pag. 2504, AA. VV., *Accertamento con adesione – Gestione dei procedimenti*, 2001, 32, pag. 20; C. NOCERA, *Gli effetti dell'accertamento con adesione e l'ulteriore azione accertatrice*, 1997, 33, pag. 3773.

relativo atto andrebbe rimosso ricorrendo al diverso istituto giuridico dell'autotutela), ma la (parziale) infondatezza del provvedimento: nel senso che l'originaria pretesa impositiva dell'Ufficio (in base al p.v.c. o all'avviso di accertamento) viene da quest'ultimo ridimensionata a seguito delle dimostrazioni fornite dal contribuente.

Non è pertanto pensabile che vengano prefissati dei parametri legali entro i quali devono operare gli Uffici periferici, cui è lasciata ampia libertà di azione e la massima discrezionalità tecnica, nell'intento di individuare, con la collaborazione del contribuente, un punto di equilibrio (il reddito imponibile effettivo) che non deve trascurare, ma neanche enfatizzare, il costo amministrativo e il rischio erariale del contenzioso.

In proposito, va ricordato che

\* mentre la Circolare Min. Fin. 8 agosto 1997, n. 235/E prevedeva (cfr. paragrafo 2.4) la facoltà, da parte dell'Ufficio, di limitarsi a *"trasfondere gli elementi immediatamente utilizzabili"* che risultassero *"da ogni tipo di segnalazione proveniente dalla Guardia di Finanza – inclusi i verbali di constatazione redatti a seguito di verifica generale – in avvisi di accertamento parziali, demandando ad un momento successivo un'eventuale più approfondita e complessiva valutazione della posizione del contribuente, sulla base degli elementi istruttori autonomamente acquisibili"*;

\* la Circ. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2001, n. 65, nell'intento di garantire maggiore efficacia all'istituto, nega all'Ufficio la possibilità di emettere accertamenti parziali, affermando che: *"l'Ufficio è tenuto a svolgere, in sede istruttoria della posizione fiscale, un esame circostanziato dei complessivi elementi in suo possesso, al fine di verificare l'effettiva legittimità dei presupposti impositivi, non rinviando tout court tale disamina alla fase del contraddittorio con il contribuente anche in relazione a poste di recupero per le quali non sussiste un ragionevole convincimento di fondatezza sulla base delle stesse risultanze istruttorie"*.

In altri termini l'Ufficio deve (ora) procedere ad un esame critico dei processi verbali di constatazione, sulla scorta delle osservazioni del contribuente, al fine non solo di confermare l'esistenza dei presupposti impositivi (e quindi la **legittimità** della pretesa impositiva), ma anche la **fondatezza** delle pretese in termini quantitativi: proprio valendosi di quella fondamentale fase del contraddittorio, nel corso del quale l'Ufficio potrà acquisire *"nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti e quindi valutabili dall'Ufficio in dipendenza dell'attività istruttoria svolta"*; e proprio sulla scorta di tali elementi, pervenire alla rideterminazione della "giusta" base imponibile.

5.1. Se l'“accertamento con adesione” può trovare – in astratto – applicazione in ogni tipo di procedimento accertativo, esso risulta, in concreto, particolarmente adatto per risolvere le controversie in cui l'Amministrazione abbia esperito una rettifica del reddito utilizzando (più o meno largamente) lo strumento induttivo<sup>34</sup>; e, così

\* accertamento **analitico con poste induttive** [lett. d) ultima parte del co. 1° dell'art. 39/600];

\* accertamento (propriamente) **induttivo**, *ex art. 39, co. 2° dello stesso decreto*;

\* accertamento sulla base degli “**studi di settore**”, *ex art. 62 sexies del D.L. 331/1993*.

In considerazione del fatto che questi ultimi devono tendere a rendere “imponibile” il reddito “effettivo”, anche se deriva da un reddito “normale”<sup>35</sup>, la Circolare Ministeriale n. 110/E del 21 maggio 1999, aveva previsto che: “*per l'effettuazione degli accertamenti basati sugli studi di settore, gli uffici terranno conto delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento con adesione. In particolare, invieranno ai contribuenti un invito al contraddittorio contenente gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, al fine di pervenire alla definizione*”.<sup>36</sup>

Prima ancora, la Circolare 8 agosto 1997, n. 235/E aveva già richiamato l'attenzione degli Uffici su “*le posizioni interessate all'applicazione di metodologie induttive di accertamento e, comunque, dalla presenza di elementi suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'ufficio*”; per concludere “*tali fattispecie possono infatti trovare il loro sbocco fisiologico nel procedimento di adesione in contraddittorio con il contribuente, in ragione di una più fondata e ragionevole misurazione del presupposto impositivo che tenga conto degli elementi di valutazione offerti dal contribuente*”.

Negli stessi termini si è ora espressa l'Agenzia delle Entrate (cfr. Circ. 11 aprile 2002, n. 29/E e Circ. 27 giugno 2002, n. 58/E), richiamando l'attenzione degli Uffici sul fatto che nell'invito al contraddittorio debbano es-

---

<sup>34</sup> R. LUPI, *op. cit.*, pag. 140.

<sup>35</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1993, pag. 228. L'Autore rileva che “*qualora l'Amministrazione finanziaria si adagiasse sugli studi di settore operando in modo automatico le rettifiche dei ricavi o dei compensi, senza quindi curarsi di valutare le situazioni specifiche e peculiari in cui si vengono a trovare imprenditori e professionisti, si finirebbe per andare oltre le intenzioni del Legislatore, così pervenendo ad una sorte di catastizzazione del reddito*”.

<sup>36</sup> In *il fisco*, 22, 1999, pag. 7548

sere posti in evidenza gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, per consentire al contribuente di potersi difendere attraverso la deduzione di tutti quegli elementi utili, atti a respingere o a modificare la pretesa. Se ne desume che il **contraddittorio** tra le parti diventa fondamentale, a conferma e testimonianza del **ruolo centrale del contribuente** nella determinazione del *quantum* dell'obbligazione tributaria. Attraverso gli elementi forniti dal contribuente, infatti, l'Ufficio avrà modo e ragione di adeguare il risultato derivante, ad es., dall'applicazione degli studi di settore, alla reale situazione dell'impresa, **passando, per l'appunto, dal reddito "normale" al reddito "effettivo"**.

In proposito, si è già detto – e va ribadito – che secondo la più recente giurisprudenza della Suprema Corte<sup>37</sup> – che l'Agenzia delle Entrate ha dimostrato di condividere (cfr. Circ 27 giugno 2002, n. 58/E) – al contribuente è dato di contrastare la pretesa impositiva non solo mediante la produzione di prove certe (che possano avere un riscontro diretto ed immediato sui ricavi/compensi dichiarati), ma anche attraverso **ragionamenti di tipo presuntivo** basati su elementi oggettivi.

In particolare, il contribuente potrà dimostrare

– che le caratteristiche della propria attività non vanno ricomprese in quel gruppo omogeneo preso a riferimento per la determinazione dei ricavi/compensi (e corrispettivi) in via induttiva;

– che lo *“studio di settore non coglie la puntuale localizzazione dell'impresa nell'ambito del territorio comunale e lo specifico contesto economico e sociale della realtà territoriale in cui opera”*<sup>38</sup> e questa opportunità, se adeguatamente fatta valere, consente di superare i già rilevati difetti dello “studio”; che peraltro potrebbero essere “contenuti” con aggiornamenti più rapidi e, soprattutto, limitando la loro azione ai settori e ai soggetti che presentano una sufficiente “omogeneità” e riconducibilità a “canoni di normalità”.

Fermo restando – in via generale – che il contribuente potrà sviluppare eccezioni riguardanti **situazioni oggettive** o **soggettive** che influiscono sull'esercizio della propria attività e possono aver determinato l'ipotizzato scostamento dalle risultanze degli studi di settore.

Al termine del contraddittorio<sup>39</sup>, potranno verificarsi diverse ipotesi:

---

<sup>37</sup> Corte Cass., 27 febbraio 2002, n. 2891.

<sup>38</sup> Circolare, 11 aprile 2002, n. 29/E.

<sup>39</sup> G. ANTICO-V. FUSCONI, *Accertamento con adesione: la proposta dell'ufficio. La proposta del contribuente*, in *il fisco*, 2002, 21, pag. 3242.

– se il contribuente non è stato in grado di fornire alcun elemento idoneo alla rideterminazione del reddito, è probabile che presti acquiescenza all'accertamento (o alla proposta originaria) dell'ufficio;

– se, invece, il contribuente adduce elementi che l'Ufficio ritiene idonei a giustificare, in tutto o in parte, lo scostamento dei ricavi (o compensi) dichiarati rispetto a quelli determinati in base agli studi, si perverrà ad un "atto di adesione".

In entrambi i casi è prevista una **motivazione**, che nel caso in cui l'Ufficio proceda ad una modifica delle originarie pretese (o addirittura le abbandoni) dovrà riportare non solo gli elementi di valutazione adottati dal contribuente (allegando i documenti prodotti); ma anche le ragioni logico-giuridiche che modificano l'originaria pretesa e i criteri seguiti per pervenire alla rideterminazione della base imponibile (ritenuta corretta).

Se, invece, il contribuente, pur legittimamente invitato, non compare al contraddittorio; o le parti non pervengono all'atto di adesione; o, ancora, il contribuente, dopo aver sottoscritto l'atto di adesione, non procede al relativo pagamento nel termine di 20 giorni, il procedimento si chiude; e l'"avviso di accertamento" già emesso, resta convalidato. Se, invece, il contraddittorio avviene prima della emissione dell'avviso di accertamento, l'Ufficio dovrà dar conto, nelle motivazioni, delle ragioni che hanno portato l'ufficio a respingere le argomentazioni e le valutazioni del contribuente o a non dare rilievo ai documenti e agli altri elementi da questi prodotti<sup>40</sup> sulla base del processo verbale di constatazione.

#### *6. Sulla ammissibilità del metodo di accertamento analitico in presenza delle condizioni previste dall'Art. 39, Co. 2°, per un accertamento induttivo.*

I casi in cui l'Amministrazione può dar corso all'accertamento induttivo del reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato in astratto su base contabile – rubrica dell'art. 39 – sono previsti dal co. 2° dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Mentre nell'accertamento analitico si perviene al risultato voluto (la determinazione della base imponibile) attraverso l'esame e la valutazione delle singole componenti di reddito, nell'accertamento induttivo si perviene a una determinazione unitaria e globale del reddito stesso, prescindendo dalle sue

---

<sup>40</sup> G. PATRIZI, *Accertamento con adesione: quali limiti alla definizione?*, in *il fisco*, 2002, 12, pag. 1758; P. COSTAGLIELLA, *Accertamento con adesione: i termini per la redazione dell'atto di adesione per il versamento del dovuto*, 2002, 9, pag. 1261.

componenti e assumendo, come base, determinati parametri che possono essere contabili, ma che spesso derivano da “studi” esterni o da “esperienze” precedenti (redditività, utile lordo, ricarico). L’ufficio, per poter accedere all’accertamento induttivo ha l’obbligo di indicare le ragioni che hanno consentito, nel caso concreto, l’adozione di tale metodo in luogo di quello analitico<sup>41</sup>: la mancata motivazione rende l’atto illegittimo.

Quanto sopra premesso, ci si chiede: in presenza di una fattispecie prevista dall’art. 39, **co. 2°** (che consente l’accertamento induttivo) è possibile che l’Ufficio proceda ad un accertamento *ex art. 39, co. 1°* (cioè analitico, se del caso con poste induttive)?

Taluni autori<sup>42</sup> lo negano, affermando che “*se è vero che gli uffici delle imposte sono titolari di un potere o potestà di accertamento che ad essi esclusivamente fa capo, è altrettanto indubbio che si tratta pur sempre di un potere che comporta la doverosità del suo esercizio nei modi e nelle forme dalla legge stabiliti (anche in ossequio ai) principi di obiettività e di imparzialità che, secondo la Costituzione, devono sorreggere ogni attività della pubblica amministrazione (art. 97 Cost., peraltro esplicitamente richiamato nello Statuto dei diritti del contribuente)*”.<sup>43</sup> Riconoscere all’Ufficio – non l’obbligo ma – solo la **facoltà** di derogare – in determinate ipotesi e a suo giudizio – a un certo tipo di accertamento, comporterebbe, secondo questa dottrina, violazione del principio di imparzialità dell’azione amministrativa.

In realtà, l’accertamento tributario deve mirare, prima di tutto, all’affermazione dell’art. 53 della Costituzione, che pretende l’imposizione in base alla capacità contributiva di ciascun soggetto passivo e, per ciò esso stesso, tende a quella “*eguaglianza*”<sup>44</sup> e “*imparzialità*” che l’art. 97 ribadisce sotto il profilo procedimentale (per cui i due articoli non sono incompatibili).

Vero è che l’individuazione (o la ricostruzione) del reddito effettivo deve avvenire non già sulla base di (vaghe) presunzioni fondate sul principio dell’*id quod plerumque accidit*, ma sulla scorta di dati ed elementi che consentano all’ufficio di conoscere la situazione effettiva del contri-

---

<sup>41</sup> E del resto, una simile opinione si inferisce non solo dal dato testuale cennato, ma anche dalla espressa previsione di cui all’art. 56 del D.P.R. 633/1972, che in materia di accertamento IVA, prevede come gli accertamenti induttivi debbano indicare, a pena di nullità, prima ancora degli elementi probatori “*le ragioni per cui sono state ritenute applicabili le disposizioni del primo e del secondo comma dell’art. 55*”, ossia le norme che prevedono appunto l’accertamento induttivo.

<sup>42</sup> Per tutti cfr. I. MANZONI, *op. cit.*, pp. 325-329.

<sup>43</sup> I. MANZONI, *op. cit.*, pag. 326.

<sup>44</sup> F. TESAURO, *op. cit.*, pag. 63.

buente<sup>45</sup>; e che l'Ufficio **deve** adottare il metodo che gli consente di meglio perseguire quelle finalità; ma non gli può essere negata, in quel contesto, una (rilevante) discrezionalità tecnico-amministrativa che gli permetta di adottare il metodo analitico (rinunciando a quello induttivo), **se** ritenuto più adatto per determinare il "giusto imponibile" (va sottolineata, però, tale condizione, che è essenziale e non va trascurata per motivi di "gettito" o di "semplicità applicativa" di un metodo rispetto all'altro).

La Suprema Corte, su questo principio, è ferma: *"Allorquando ricorrano i presupposti sia dell'accertamento analitico che di quello induttivo, l'amministrazione finanziaria può legittimamente utilizzare sia l'uno che l'altro metodo"*<sup>46</sup>. E, ancora: *"qualora, pur in presenza delle condizioni suscettibili di legittimare l'adozione di un accertamento induttivo a termini del secondo comma dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la rettifica sia stata operata con metodo analitico, a mente del comma primo della medesima disposizione, il contribuente non ha titolo per lamentare l'emissione nei suoi confronti di un accertamento analitico, invece che di un accertamento induttivo e sintetico, posto che l'eventuale adozione di questo implicherebbe per lui garanzie minori di quelle correlabili alla emissione di quello"*.<sup>47</sup>

Si tratta di un principio che la Suprema Corte ritiene di generale applicazione in tema di accertamento delle imposte sui redditi. Ma – si è detto – esso va inteso correttamente: nel senso che se è vero che, in presenza dei presupposti per l'accertamento induttivo, l'Ufficio può valersi anche del metodo analitico, questa opzione non può dirsi "libera", ma "vincolata al fine": che è quello di determinare la "vera" capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta.

Già la Circ. Min. Fin. 30 aprile 1977, n. 7/1496 ("Istruzioni per l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi") rilevava (alla fine del paragrafo 40) che *"l'art. 39, secondo comma, dispone che l'Ufficio ha "facoltà" di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili, in quanto esistenti, ma non ne preclude l'acquisizione degli elementi utili, tanto che questi siano a favore del fisco tanto che lo siano a favore del contribuente, nel rispetto della realtà dell'imponibile e della sua corrispondenza all'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta. E,*

---

<sup>45</sup> S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Torino, 1998, pag. 826; cfr. da ultimo Corte Cass., 2002, n. 12450.

<sup>46</sup> Corte Cass., sez. V, 22 maggio 2001, n. 6945; nello stesso senso Corte Cass., sez. V, 21 giugno 2002, n. 9099.

<sup>47</sup> Corte Cass., sez. V, 3 maggio 2000, n. 5557.

*invero, la determinazione induttiva non può in nessun caso tradursi in una libera quantificazione dell'imponibile, né, tanto meno, scadere a mero arbitrio. Il procedimento induttivo vincola pur sempre a tener conto dell'effettiva situazione economica dell'impresa o delle attività artistiche e professionali svolte dal soggetto e, quindi, va ancorato a fatti certi o ad elementi e circostanze da cui derivino ragionevoli presunzioni, pur se non qualificate ai sensi dell'art. 2729 del Codice Civile”.*

Altro e diverso discorso va fatto per quanto concerne l'accertamento induttivo, che è “eccezionale” e può essere esperito solo in presenza dei relativi presupposti, come del resto si desume dall'esplicito dettato legislativo: “*in tema di accertamento delle imposte sui redditi, in presenza di scritture contabili formalmente regolari, il ricorso all'accertamento induttivo del reddito d'impresa è ammissibile solo ove l'ufficio fornisca la dimostrazione della complessiva inattendibilità delle scritture stesse, desunta da gravi, numerose e ripetute omissioni e false o inesatte indicazioni relative agli elementi indicati nella dichiarazione e risultanti dal verbale di ispezione*”<sup>48</sup>; e “*solo se l'ufficio non ha potuto raccogliere elementi idonei per una determinazione analitica dell'imponibile*”<sup>49</sup>.

#### *7. Sulla legittimità (o meno) degli accertamenti operati sulla base di elementi probatori irritualmente acquisiti.*

Nel Codice di Procedura Penale, si rinviene una serie di norme (esprese) che affermano non solo la inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione dei divieti posti dalla legge (art. 191), ma anche la nullità (insanabile e rilevabile d'ufficio, in ogni stato e grado del procedimento: art. 179, co.1°) degli atti emessi in violazione delle disposizioni concernenti l'assistenza dell'imputato [art. 178, lett. c]. Anche se nell'ambito tributario **non** si rinviene una norma analoga<sup>50</sup>, purtuttavia una serie di disposizioni persegue le medesime finalità; mi riferisco in particolare:

a) all'art. 33, co. 3°, del D.P.R. 600/1973 e all'art. 63 del D.P.R. 633/1-972, che stabiliscono come la Guardia di Finanza, per poter utilizzare (ai fini dell'accertamento dell'imposta) documenti, dati e notizie, acquisiti direttamente – o ottenuti da altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia

---

<sup>48</sup> Corte Cass., 30 agosto 2001, n.11348.

<sup>49</sup> F. TESAURO, *op. cit.*, pag. 210.

<sup>50</sup> Vedi in tema: I. MANZONI, *Poteri di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, pp. 299-305. *Contra*: V. SALOMONE, *Il problema sorge se la Gdf diventa polizia giudiziaria*, in *Guida norm.*, 2001, 102, pag. 41.

giudiziaria – deve ottenere la **previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria**<sup>51</sup>; e

b) all'art. 52 del D.P.R. 633/1972, che richiede - per gli accessi, ispezioni e verifiche, effettuati da personale dell'Amministrazione - la previa autorizzazione rilasciata dal capo dell'Ufficio (co. 1°), e, qualora la visita riguardi un'abitazione, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (co. 2°).

La dottrina, come del resto la giurisprudenza di merito<sup>52</sup>, è giunta ad una interpretazione concorde dell'articolo 63 del D.P.R. 633/1972 e dell'art. 52 del D.P.R. 600/1972: sia sulla forma che sulle modalità dell'autorizzazione richiesta. La giurisprudenza di diritto, invece, dopo aver per lungo tempo<sup>53</sup> affermato la necessità, per il legittimo esercizio dell'attività collaborativa, del provvedimento autorizzativo, ha manifestato (ultimamente) dei pareri controversi e (assai) discutibili<sup>54</sup>; come quando la Corte<sup>55</sup>, dopo aver premesso che “*la necessità dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell'ambito di un'indagine o un processo penale, è prevista a salvaguardia del segreto delle indagini penali* (art. 329 c.p.p.)” (e **non** ha) “*alcuna finalità di tutela nei confronti del contribuente*”, ha concluso che “*l'inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di divieti posti dalla legge, introdotta dall'art. 191 c.p.p. del 1988, non costituisce una categoria processuale generale, operante anche nel diritto tributario. La particolare rilevanza degli interessi coinvolti nell'esercizio della giurisdizione penale non fa, d'altra parte, nascere sospetti di incostituzionalità circa una mancata previsione di tale categoria in altri processi, in particolare quello tributario; (e, dunque, la violazione dell'art. 63, co. 1° del D.P.R., 633/1972), non determina l'inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia*

---

<sup>51</sup> A. AMATUCCI, *Ancora sull'inutilizzabilità delle prove acquisite in sede penale*, in *Corr. Trib.*, 2001, 37, 2761.

<sup>52</sup> Comm. Trib. prov. Reggio Emilia, 21 ottobre 1997, n. 174, in *Corr. Trib.*, 1998, 6, pp. 447 ss.; la sentenza reca il commento contrario di S. Stufano.

<sup>53</sup> Corte Cass., 8 agosto 1990, n. 8062, in *il fisco*, 1990, 39, pag. 6353; Corte Cass., 8 novembre 1997, n. 11036, in *il fisco*, 1998, 10, pag. 3331; Corte Cass., 2 febbraio 1998, n. 1036, in *il fisco*, 1998, 44, pag. 14451.

<sup>54</sup> Assai interessanti i rilievi critici alle citate sentenze di E. DE MITA, *Sull'utilizzo delle prove Cassazione fuori rotta*, in *il sole-24 ore*, 28 giugno 2001, pag. 21; S. SCREPANTI, *Verifiche fiscali: la Corte di Cassazione interviene nuovamente sul tema dell'utilizzabilità di elementi probatori irrualmente acquisiti*, in *il fisco*, 2002, pag. 492; C. GRIMALDI, *Contrasti interpretativi della S.C. in tema di autorizzazione all'accesso dei verificatori*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2002, 6, pag. 523.

<sup>55</sup> Corte Cass., 16 marzo 2001, n. 3852, in *Fin. Fisco*, 2002, 7, pag. 879

*stato fondato l'accertamento tributario*", ma solo "conseguenze sanzionatorie che ricadono direttamente sull'autore dell'illecito, sul piano disciplinare e, se del caso, sul piano della responsabilità civile e penale".

Tre mesi dopo, la Suprema Corte<sup>56</sup> ha ribadito che l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale "non comporta, come conseguenza necessaria, l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti; (giacchè) gli organi di controllo, possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso, salvo la verifica dell'attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico". E ciò in quanto nel nostro ordinamento **tributario** – a differenza che nel processo penale – "non esiste un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite".

Nel corso dello stesso anno, tuttavia, la Cassazione è tornata al precedente e consolidato indirizzo, con una serie di sentenze che consentono di ritenere "isolate" e transitorie le prese di posizione appena ricordate. Così, con la sentenza 29 novembre 2001, n. 15209<sup>57</sup>, la Corte dichiara la illegittimità di un accesso presso locali aziendali, in cui la Guardia di Finanza aveva agito in base ad un'autorizzazione verbale, in luogo del prescritto ordine scritto proveniente del Comandante del reparto: dato che devono ritenersi "eccezionali le ipotesi in cui l'Amministrazione agisce, con rilevanza verso terzi, con atti meramente verbali (per l') esigenza per il contribuente, che ha il diritto di assistere all'accesso, di verificare che esso si svolga nell'ambito della legge". Concludendo per la **rilevanza** della violazione dell'articolo 52, co. 1°, dato che l'utilizzabilità o l'inutilizzabilità delle prove acquisite dipende, secondo giurisprudenza costante<sup>58</sup>, *dal giudice, che valuta la sufficienza e la legittima acquisizione degli elementi forniti dalla Amministrazione*". In questa circostanza, la Suprema Corte sottolinea che la non utilizzabilità degli atti compiuti sulla base di prove irregolarmente acquisite si fonda sull'**art. 24 della Costituzione**: nel nostro ordinamento, l'inviolabilità della difesa è un principio cardine, a cui si deve uniformare l'**intero ordinamento giuridico** e non solo quello penale (quindi, anche quello tributario).

Dello stesso tenore è la sentenza 2 luglio 2001, n. 15230<sup>59</sup>, che confer-

---

<sup>56</sup> Corte Cass., 19 giugno 2001, n. 8344, in *Fin. Fisco*, 2001, 30, 3827.

<sup>57</sup> Corte Cass., 29 novembre 2001, n. 15209, in *il fisco*, 2002, 4, pag. 597. La sentenza è commentata da: C. GRIMALDI, *La Corte di Cassazione boccia gli accertamenti irrituali*, in *Fin. Fisco*, 2002, 7, pag. 876.

<sup>58</sup> Tra le altre: Corte Cass., sez. un., 8 agosto 1990, n. 8062.

<sup>59</sup> Corte Cass., 2 luglio 2001, 15230, in *Rass. Trib.*, 2002, 2, pag. 641.

ma la regola della “invalidità derivata” degli atti impositivi fondati su precedenti attività istruttorie illegittime<sup>60</sup>: *“il decreto del Procuratore della Repubblica autorizzativo della perquisizione del domicilio previsto dagli artt. 52, co. 2°, del D.P.R. 600/1972...partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento considerato, nel quale si inserisce, condizionandone la legittimità; ed è, perciò, sindacabile dal giudice civile, e da quello tributario, in base ai principi generali che regolano l’attività amministrativa dello Stato”*.

Nei motivi della decisione<sup>61</sup>, la Corte analizza la fattispecie alla luce dei principi che (in diritto) reggono il procedimento amministrativo, affermando che il decreto del Procuratore della Repubblica, con il quale si autorizza la perquisizione al domicilio del contribuente, previsto dagli artt. 52, co. 2°, D.P.R. 633/1972 e 33, co. 1°, D.P.R. 600/1973, *“è un atto che, inserendosi in un tipico procedimento amministrativo, attraverso il quale l’amministrazione finanziaria esercita il potere impositivo notificando al contribuente l’avviso di accertamento, partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento considerato, nel quale si inserisce, condizionandone la legittimità; ed è, perciò, sindacabile dal giudice civile, e da quello tributario, in base ai principi generali che regolano l’attività amministrativa dello Stato”*.

La Corte ha avuto modo di esaminare anche la legittimità di una autorizzazione (di accedere in abitazione privata) rilasciata dal Procuratore della Repubblica, sulla base di segnalazioni “anonime” o “confidenziali”: nella sentenza<sup>62</sup>, viene affermato che la motivazione deve indicare non solo la richiesta dell’Amministrazione, ma anche gli indizi di violazione della norma che tale richiesta giustificano; e viene precisato che spetta (proprio) al giudice tributario di sindacare la legittimità dell’atto di autorizzazione, in base ai principi generali che regolano l’attività amministrativa.

Concludendo nel senso che: se la motivazione posta a base dell’atto di autorizzazione manca, è insufficiente o incongrua, il giudice deve dichiarare non solo la irrilevanza dell’elemento acquisito, ma dichiarare la invalidità dell’intero procedimento: perchè *“in tema di imposte dirette e di IVA, gli avvisi di accertamento e di rettifica motivati con riferimento a dati acquisiti dall’amministrazione finanziaria a seguito di accessi nell’abitazione dei contribuenti non, o illegittimamente, autorizzati dal Procuratore della Repubblica,*

---

<sup>60</sup> In questo senso: Corte Costituzionale 6 aprile 1973, n. 34.

<sup>61</sup> Nello stesso senso vedi anche: Cass. Sez.I, 27 novembre 1998, n. 12050, in *il fisco*, 1998, 18, pag. 6161.

<sup>62</sup> cfr. Corte di Cassazione, Sez. V, Sent. 29 novembre 2001, n. 15209, in *Finanza e fisco*, 2002, 7, pag. 882.

sono *invalidi ed insuscettibili di produrre effetti*, (atteso che) costituisce **principio generale immanente** al vigente sistema giusprocessualistico quello per il quale il giudice, prima di utilizzare ai fini della decisione una qualsiasi emergenza probatoria, deve verificare la **regolarità della relativa acquisizione**, restando tenuto a non porre a base della sua pronuncia prove che riscontri indebitamente raccolte”.

Si può pertanto concludere che, al di là di qualche pericoloso “sbandamento” (forse indotto dalla peculiarità dei casi esaminati), la Corte di Cassazione manifesta un consolidato orientamento a ritenere illegittimo un procedimento tributario e, quindi, un accertamento che si fondi su elementi probatori irrirtualmente acquisiti: come è testimoniato dall’ultimo (in ordine di tempo) intervento che si riporta al principio generale – dichiarato immanente nel nostro sistema giuridico – per cui l’utilizzo di una prova è subordinato al vaglio della sua legittima acquisizione.

PARTI, RAPPRESENTANTE DESTINATARI DELLA NOTIFICA DEGLI ATTI PROCESSUALI	PRIMA DELL'ENTRATA IN FUNZIONE DELLE AGENZIE FISCALI	DOPO L'ENTRATA IN FUNZIONE DELLE AGENZIE FISCALI	
		A REGIME	IN VIA TRANSITORIA
<b>I - PRIMO GRADO (innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale)</b>			
a) Legittimato passivo; da indicare nel ricorso come <b>parte resistente</b>	l'Ufficio del Ministero delle Finanze che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto.	l'Ufficio locale della Agenzia fiscale – che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto; – che è succeduto all'Ufficio del Ministero delle Finanze che (prima del 31 dicembre 2000) ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto.	Idem
b) Destinatario della <b>notifica del ricorso</b>	l'Ufficio del Ministero delle Finanze che ha emanato/non emanato l'atto.	l'Ufficio locale della Agenzia fiscale che ha emanato/non emanato l'atto o quello che è succeduto al corrispondente Ufficio del Ministero Finanze.	Idem
c) <b>Rappresentanza</b> in giudizio dell'Ufficio	I funzionari dell'Ufficio del Ministero delle Finanze resistente (ex art. 11 D.Lgs. 546/1992)	I funzionari dell'Ufficio locale della Agenzia fiscale resistente (ex art. 11 D.Lgs. 546/1992).	Idem
d) Destinatario della <b>notifica della sentenza</b> della C.t.p.	l'Ufficio del Ministero delle Finanze	l'Ufficio locale Agenzia delle fiscali.	Idem
<b>II - SECONDO GRADO (innanzi alla Commissione Tributaria Regionale)</b>			
a) Legittimato attivo/passivo; da indicare nell'appello come <b>parte appellata</b>	l'Ufficio del Ministero delle Finanze che ha resistito in 1° grado.	l'Ufficio locale della Agenzia fiscale che ha resistito in 1° grado	Idem
b) Destinatario della <b>notifica dell'appello</b>	lo stesso Ufficio.	lo stesso Ufficio.	Idem
c) <b>Rappresentanza</b> in giudizio dell'Ufficio	i funzionari dell'Ufficio del Ministero o in alternativa la <b>Avvocatura Distrettuale dello Stato</b> che ha assunto la difesa dell'Ufficio (ex art. 12, comma 4 del D.Lgs. 546/1992).	i funzionari dell'Ufficio locale della Agenzia fiscale o in alternativa la <b>Avvocatura Distrettuale dello Stato</b> che ha assunto la difesa dell'Ufficio (ex art. 12, comma 4 del D.Lgs. 546/1992)	Idem

PARTI, RAPPRESENTANTIE DESTINATARI DELLA NOTIFICA DEGLI ATTI PROCESSUALI	PRIMA DELL'ENTRATA IN FUNZIONE DELLE AGENZIE FISCALI		DOPO L'ENTRATA IN FUNZIONE DELLE AGENZIE FISCALI IN VIA TRANSITORIA	
	I - PRIMO GRADO (innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale)			
d) Destinatario della <b>notifica della sentenza</b> della C.t.r.	dopo il 18 maggio 1999 (entrata in vigore dell'art. 21, co. 1 della L. 133/1999), l' <b>Amministrazione delle finanze dello Stato</b> , in persona del Ministro pro tempore presso l'Avvocatura Distrettuale dello Stato competente.	l' <b>Ufficio locale della Agenzia fiscale</b> o la competente <b>Avvocatura distrettuale dello Stato</b> , a seconda che l'Ufficio sia stato in giudizio tramite i propri funzionari o tramite l'Avvocatura dello Stato	l' <b>Amministrazione delle Finanze</b> , in persona del Ministro pro tempore presso l'Avvocatura Distrettuale dello Stato competente; [l'Ufficio locale della Agenzia fiscale]	
<b>III - GIUDIZIO PER CASSAZIONE</b>				
a) Legittimato attivo/passivo: da indicare nel ricorso per cassazione come <b>parte resistente</b>	la <b>Amministrazione delle Finanze</b> in persona del Ministro pro tempore.	L' Agenzia fiscale – Direzione centrale; [l' <b>Ufficio locale della Agenzia fiscale</b> ]	la <b>Amministrazione delle Finanze</b> in persona del Ministro pro tempore. [l' <b>Ufficio della Agenzia fiscale</b> ]	
b) Destinatario <b>notifica del ricorso per cassazione</b>	l' <b>Avvocatura Generale dello Stato</b> (ope legis).	l' <b>Ufficio locale della Agenzia fiscale</b> o l' <b>Avvocatura Distrettuale dello Stato</b> (se la stessa aveva già assunto la difesa dell'Ufficio nel giudizio d'appello)	la <b>Agenzia delle Entrate</b> o la <b>Avvocatura Generale dello Stato</b> [l' <b>Ufficio della Agenzia fiscale</b> ]	
c) Rappresentanza in giudizio	l' <b>Avvocatura Generale dello Stato</b> (ope legis).	l' <b>Avvocatura Generale dello Stato</b> (per convenzione)	la <b>Avvocatura Generale dello Stato</b> (ope legis). [la <b>Avvocatura dello Stato</b> (per convenzione)]	