

QUADERNI

DEL

CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

CORSI DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE

PER I MAGISTRATI
DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

RELAZIONI



ANNO 2012 - N.2

QUADERNI
DEL
CONSIGLIO DI PRESIDENZA
DELLA GIUSTIZIA
TRIBUTARIA

CORSI DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE

PER I MAGISTRATI
DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

RELAZIONI



ANNO 2012 - N.2

QUADERNO DEL
CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Anno 2012 - Numero 2

Pubblicazione interna per la Magistratura Tributaria
curata dal Consiglio di Presidenza
della Giustizia Tributaria

DIRETTORE RESPONSABILE
Daniela GOBBI

SEGRETARIO GENERALE
Vincenzo D'AVANZO

Autorizzazione Tribunale Civile di Roma n. 435 del 5 novembre 2010

**CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA
GIUSTIZIA TRIBUTARIA**

COMPOSIZIONE del Consiglio

Presidente – Daniela GOBBI

Vice Presidente – Marco BALDASSARRI

Vice Presidente – Antonio GRAVINA

Consigliere – Domenico CHINDEMI

Consigliere – Adolfo CUCINELLA

Consigliere – Agostino DEL SIGNORE

Consigliere – Mario FERRARA

Consigliere – Giorgio FIORENZA

Consigliere – Giovanni GARGANESE

Consigliere – Angelo Antonio GENISE

Consigliere – Carlo GRILLO

Consigliere – Andrea MORSILLO

Consigliere – Antonio ORLANDO

Consigliere – Gaetano SANTAMARIA AMATO

Consigliere – Giuseppe SANTORO

INDICE

RELAZIONI:.....

Cap. I e II estratti dal volume “Notifiche nel processo tributario” – Casa Editrice Altalex – 2012

RELATORE: Dr. Domenico CHINDEMI – Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria – Consigliere della Corte di Cassazione

pag. 11

“Eccezione di costituzionalità e rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia nel giudizio tributario: tecnica di redazione delle relative ordinanze” - Relazione tenuta in occasione del Corso di Montecatini Terme il 19 febbraio 2011

RELATORE: Dr. Domenico CHINDEMI – Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria – Consigliere della Corte di Cassazione

» 87

“Il litisconsorzio tributario” - Relazione tenuta in occasione del Corso di Rossano Calabro il 30 settembre-1° ottobre 2011.

RELATORE: Avv. Angelo Antonio GENISE - Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

» 123

“I nuovi approdi della giurisdizione tributaria”

RELATORE: Dr. Ennio Attilio SEPE – Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Puglia – Presidente Nazionale A.M.T.

» 141

“Il Principio del legittimo affidamento nel procedimento e nel processo tributario”

RELATORE: Dr. Ennio Attilio SEPE – Presidente della
Commissione Tributaria Regionale della Puglia – Presidente
Nazionale A.M.T.

pag 157

“Oneri probatori e mezzi di prova nel processo tributario”
*- Relazione tenuta in occasione del Corso di Torino il 15
aprile 2009*

RELATORE: Dr. Luigi Paolo COMOGLIO – Ordinario di
Diritto Processuale Civile presso l’Università Cattolica di
Milano

» 169

***“Lo Statuto del Contribuente: condivisione dei principi co-
munitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti” -***
*Relazione tenuta in occasione del Corso di Camogli il 28
gennaio 2011*

RELATORE: Dr. Alberto MARCHESELLI – Professore as-
sociato di Diritto Tributario presso l’Università di Torino ..

» 193

***“La domanda riconvenzionale e l’appello incidentale nel
processo tributario” - Relazione tenuta in occasione del
Corso di Torino il 15 aprile 2009***

RELATORE: Avv. Giuliana PASSERO – Giudice presso la
Commissione Tributaria Regionale del Piemonte

» 209

***“Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario. Norme del Trat-
tato e giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea” -***
*Relazione tenuta in occasione del Corso di Palermo il 16-17
dicembre 2011*

RELATORE: Dr.ssa Alessandra PERA - Ricercatore di Di-
ritto Privato Comparato presso il Dipartimento di Studi Eu-
ropei e dell’Integrazione Internazionale dell’Università di
Palermo.....

» 233

***“Diritto Doganale e delle accise - Gli orientamenti della
Giurisprudenza italiana alla luce dei principi comunitari”***

*- Relazione tenuta in occasione del Corso di Camogli il 28
gennaio 2011*

RELATORE: Dr. Massimo SCUFFI – Consigliere della
Corte di Cassazione

pag 249

RELAZIONI

Dott. Domenico Chindemi
Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria
Consigliere della Corte di Cassazione

Cap. I e II del volume “Notifiche nel processo tributario”
Casa Editrice Altalex - 2012

*Si ringrazia la Casa Editrice Altalex per la gentile concessione a pubblicare
l'estratto dei due capitoli del libro*

CAPITOLO I

PROFILI GENERALI

Sommario:

1. Premessa
2. Qual è la funzione della notifica nel giudizio tributario?
3. Il mancato deposito del processo verbale produce l'inammissibilità del ricorso?
4. Qual è la differenza tra nullità e inesistenza della notifica?
5. La “piena conoscenza” dell'atto impositivo anche a prescindere dalla notifica fa decorrere il termine di impugnazione?
6. Come e dove va effettuata la notifica nel processo tributario?
7. È valida la notifica di un atto processuale, ai sensi dell'art. 140 c.p.c., senza la cartolina comprovante la ricezione dell'atto?
8. Nel caso di notificazione ai sensi dell'art. 140 c.p.c., l'omessa affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario produce la nullità della notifica?
9. È possibile la notificazione via e-mail?
10. Il messo comunale può notificare un atto processuale?
11. In quali termini dalla notifica va effettuato il deposito in cancelleria del ricorso tributario?
12. A chi va notificato l'avviso di udienza?
13. Quali sono gli adempimenti dell'ufficiale giudiziario al fine del calcolo della decorrenza del termine d'impugnazione?
14. La relata di notificazione apposta sul frontespizio e non in calce all'atto rende nulla la notifica della sentenza?

15. È valida la notifica in caso di firma illeggibile?
16. È valida la notifica di più atti di appello in unica busta al medesimo difensore?
17. È necessaria la notifica dell'atto di accertamento anche alla moglie in caso di dichiarazione congiunta?
18. In caso di primo esito non positivo della notifica è possibile la prosecuzione su tempestivo impulso della parte?
19. Quali sono le modalità di notifica della sentenza tributaria?
20. La mancanza della relata determina la nullità della notifica?
21. In caso di spedizione del ricorso a mezzo posta va fornita la prova della consegna all'ufficio postale della ricezione della cartolina comprovante la ricezione dell'atto da parte dell'Amministrazione finanziaria?
22. È valido il ricorso notificato ad ufficio incompetente?
23. A chi va notificato il ricorso avverso una cartella esattoriale emessa dal Centro di Servizio?
24. Quando può farsi la notifica presso la segreteria della Commissione Tributaria?
25. È ammissibile il ricorso notificato presso l'ufficio comunale non competente?
26. È valida la notifica a mani proprie?
27. È valida la notifica al portiere?
28. È valida la notifica effettuata a mani della domestica?
29. In caso di notifica a mani di persona che si dichiara addetta alla ricezione è possibile fornire la prova contraria?
30. Si presume la qualità di convivente della persona che riceve l'atto?
31. Il termine per le notifiche che scade di sabato è prorogato al lunedì successivo?
32. Sono valide le notificazioni e comunicazioni di documenti informatici?
33. È valida la notifica se avviene con invio del plico postale del ricorso in busta chiusa?
34. Quali sono le conseguenze in caso di omessa notifica ad una delle parti in causa inscindibile?
35. In caso di notificazione a più parti da quando decorre il termine per la costituzione del ricorrente?
36. Per la notifica di un avviso di accertamento si può ricorrere a un'agenzia privata?

1. PREMESSA

Il processo tributario prevede, per le fasi di merito, tre diverse tipologie di notificazioni:

- per posta;
- tramite ufficiale giudiziario;
- a mezzo di consegna diretta all'ufficio¹.

Ai sensi dell'art. 1, co. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, le disposizioni processuali tributarie prevalgono, per il principio di specialità, sulle norme processuali civili; devono, quindi, applicarsi, in via primaria, le norme del decreto legislativo sopra citato e, in via secondaria, le norme processuali civili, con un duplice limite:

- 1) la compatibilità logico-giuridica tra i due sistemi processuali;
- 2) la mancata previsione da parte del D.Lgs. n. 546/1992.

La congiunzione “e” indica chiaramente che i due limiti devono concorrere per ritenere operante la disciplina processuale civile².

Tra i due sistemi si pone un rapporto di specialità, in cui il ruolo di norma speciale e, quindi, escludente l'operatività dell'altra, va riconosciuto alla disposizione processuale tributaria.

Pertanto, in situazioni nelle quali possa ipotizzarsi un concorso tra norme, la prevalenza andrà riconosciuta a quella processuale tributaria in base al principio basilare di specialità, che è regola generale del nostro ordinamento (art. 15 c.p.)³.

È stata, infatti, sostituita la previsione tassativa della notificazione della sentenza a mezzo di ufficiale giudiziario, con le modalità di cui agli artt. 137 ss. c.p.c. con la più ampia gamma di modalità di notifica contemplata dalla norma generale sulle comunicazioni e notificazioni nel processo tributario.

(1) Sulle notificazioni nel giudizio tributario: BRUZZONE, *Gli effetti della riforma al codice di rito sulle notifiche degli atti tributari*, in *Corr. trib.*, 2009, 2672 ss; BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006; NICOTINA, *In tema di notifica nel procedimento e nel processo tributario*, in *Dir. e Giust.*, 2009, I, 733; BERLIRI, *Delle comunicazioni e notificazioni in materia tributaria*, in *Giur. imp.*, 1984, I, 1458; D'AYALA VALVA, voce *Notificazione* (*Dir. trib.*), in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S. CASSESE), Milano, 2006, IV, 3819; GLENDI, *Notificazioni e comunicazioni nel diritto tributario*, in *Boll. trib.*, 1983, 1563.

(2) Nel processo civile, ad esempio, diversamente dal processo tributario, la notifica impone di ricercare, anche all'albo, il nuovo recapito dell'avvocato CORSINI, *Notificazione alle persone giuridiche*, in *Le recenti riforme del processo civile, Commentario*, diretto da CHIARLONI, tomo I, Bologna, 2007, 94-104.

(3) Cass., 9 marzo 2007, n. 5504.

La finalità è quella di agevolare la notifica evitando il termine lungo per l'impugnazione.

Saranno illustrati, attraverso le pronunce della giurisprudenza di legittimità, i principi e le regole in tema di notificazione nel processo tributario, distinguendo tra notifica nulla, inesistente e la possibilità di ritenere sanata la notifica irregolare.

La notificazione non ammette equipollenti e rappresenta un elemento costitutivo indefettibile perché l'atto produca gli effetti che la legge riconnette alla sua notificazione alla controparte per cui è irrilevante la prova della conoscenza dell'atto che *aliunde* il destinatario abbia avuto.

La notificazione del ricorso deve essere diretta agli organi cui spetta la legittimazione ad agire o a contraddire; ove sia effettuata a **soggetto diverso** non si tratta di una nullità della notificazione perché eseguita in un luogo diverso da quello stabilito dalla legge, che pur abbia un collegamento con il soggetto legittimato a riceverla, bensì della non corretta *vocatio in ius* del soggetto legittimato a contraddire e in tal caso non può determinarsi la sanatoria ex art. 164 c.f.c., dell'erronea identificazione della parte legittimata a stare in giudizio⁴.

2. QUAL È LA FUNZIONE DELLA NOTIFICA NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO?

Funzione della notificazione è raggiungere la prova se non della conoscenza effettiva, almeno della conoscibilità, dell'esistenza e del contenuto dell'atto notificato ed è espressione del principio di garanzia dell'interesse del contribuente a conoscere, in termini certi, la pretesa tributaria avanzata nei suoi confronti⁵.

La notificazione di un atto processuale fa sorgere a carico del destinatario una serie di poteri, diritti, oneri ed obblighi sostanziali e/o processuali e rappresenta lo strumento predisposto dal legislatore per trasferire quell'atto dalla sfera giuridica di un soggetto a quella di un altro; così per gli atti destinati al processo civile formati dalla parte (ad esempio, la citazione di cui all'art. 163 c.p.c.), la notificazione segna il momento nel quale l'atto comincia a produrre effetti giuridici per il destinatario, in quanto, a seguito della notifica dell'atto introduttivo di un giudizio (di primo o di ulte-

(4) Cass., 21 gennaio 2008, n. 1156.

(5) Cass., 30 ottobre 2007, n. 22939.

riore grado), sorge a carico del destinatario l'obbligo di sottostare alla decisione del giudice adito⁶.

Per l'interesse pubblico connesso alla garanzia di raggiungimento delle sue finalità, quando non altrimenti disposto, l'attività di notificazione deve essere, di norma (avendo la L. 21 gennaio 1994, n. 53, consentito, in presenza di particolari condizioni, la notificazione ad opera del difensore munito di delega) svolta (art. 137 c.p.c.) da un organo pubblico (l'ufficiale giudiziario o l'aiutante), il quale deve dar conto, con apposita relazione, del modo in cui egli, seguendo le regole dettate dal codice di rito civile (o quelle attinenti contenute in leggi speciali), ha operato la trasmissione al destinatario di un ben individuato atto processuale.

3. IL MANCATO DEPOSITO DEL PROCESSO VERBALE PRODUCE L'INAMMISSIBILITÀ DEL RICORSO?

Dal **mancato deposito del processo verbale** non deriva l'inammissibilità del ricorso, che è prevista dal primo comma dell'art. 22 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 per i soli atti ivi indicati, tra cui non compaiono l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, comprensivi anche del processo verbale di constatazione richiamato nell'avviso di accertamento, ai quali si riferisce, invece, il quarto comma dell'art. 22 citato e che possono, quindi, essere prodotti anche in un momento successivo, ovvero su impulso del giudice tributario⁷.

L'onere di produrre il processo verbale di constatazione, dal quale risultano i fatti posti a base dei rilievi contestati con l'atto impugnato, è sempre a carico dell'ente impositore, a meno che non sia il contribuente ad invocare circostanze a lui favorevoli, secondo quanto dispone l'art. 2697 c.c.

4. QUAL È LA DIFFERENZA TRA NULLITÀ E INESISTENZA DELLA NOTIFICA?

La notificazione è **inesistente** quando o manchi del tutto, o sia stata effettuata in un luogo o con riguardo ad una persona che non presentino alcun ri-

(6) Sulla notifica e i requisiti contenutistici essenziali della cartella di pagamento, ivi compresa l'annosa problematica delle modalità e del luogo di notificazione della cartella recante iscrizioni a ruolo di pretese trasmissibili agli eredi del contribuente, SCALINCI, nota a *Comm. trib. regionale* (II) Bari, 18 marzo 2011, n. 38, in *Giur. merito*. 2011, 6, 1713.

(7) Cass., 20 ottobre 2010, n. 21509 in *Il Fisco*, 2010, 42, 6840, con nota di TURIS, *Costituzione in giudizio. Documenti da produrre e inammissibilità*.

ferimento con il destinatario dell'atto, risultando a costui del tutto estranei, mentre è affetta da **nullità**, quando, pur eseguita mediante consegna a persona o in luogo diversi da quello stabilito dalla legge, un simile collegamento risulti tuttavia ravvisabile, così da rendere possibile che l'atto, pervenuto a persona non del tutto estranea al processo, giunga a conoscenza del destinatario; in tale ultimo caso il difetto di notifica è sanabile con effetto *ex tunc* attraverso la costituzione del convenuto, ovvero attraverso la rinnovazione della notifica cui la parte istante provveda spontaneamente o in esecuzione dell'ordine impartito dal giudice⁸.

La notifica dell'appello effettuata presso l'abitazione della sorella del contribuente, coerede di colui della cui successione si discute è stata ritenuta effettuata a soggetto e in luogo non totalmente estranei ai destinatari sul piano logico e fattuale e trattandosi di notificazione nulla ma non giuridicamente inesistente, la mancata conoscenza della pendenza della lite da parte del destinatario non si presume ed è onere della parte interessata dimostrare di non aver avuto, ai fini di cui al secondo comma dell'art. 327 c.p.c. comunque contezza del processo⁹.

Anche *“la mancanza di sottoscrizione, che è certamente elemento costitutivo essenziale di un atto giuridico come l'atto di notifica, ne determina la giuridica inesistenza. Questa situazione è del tutto insuscettibile di sanatoria in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo, la quale è prevista solo per la sanatoria della nullità”*¹⁰.

La **nullità**, ai sensi dell'art. 156, co. 3, c.p.c. non può essere mai pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo cui è destinato; tale norma, valevole anche per le notificazioni, comporta che la costituzione in giudizio del convenuto, anche se intervenuta al solo scopo di eccepire la nullità della notificazione dell'atto introduttivo, produce una sanatoria del vizio con efficacia retroattiva che esclude ogni decadenza¹¹.

Pertanto la nullità della notificazione del ricorso è sanata dalla costi-

(8) Cass., 13 maggio 2011, n. 10637.

(9) Cass., 21 aprile 2011, n. 9172.

(10) AZZONI, *La sanatoria dei vizi di notifica secondo la giurisprudenza di legittimità*, in *Il Fisco*, 2008, I, 7517, in *Il Fisco*, 2008, I, 7517; Cfr. Cass., 2 ottobre 2008, n. 24442, con nota di D'AGOSTINO, *È inesistente la notifica dell'atto tributario se sulla copia consegnata al contribuente manca la sottoscrizione dell'agente notificatore*, in *Dir. prato trib.*, 2009, II, 911, e VOZZA, *L'omessa sottoscrizione della relata rende inesistente la notifica dell'atto*, in *Corro trib.*, 2009, 833.

(11) Cass., 4 aprile 2008, n. 8777; Cass., n. 10119/2006.

tuzione della parte resistente od appellata, anche quando sia avvenuta al solo fine di eccepire la suddetta nullità, per raggiungimento dello scopo, con effetto *ex tunc* con impedimento del passaggio in giudicato della sentenza impugnata¹².

Tal effetto sanante, invece, non si verifica quando la costituzione della parte resistente od appellata sia avvenuta in modo invalido¹³.

Il principio generale enunciato espressamente per gli atti processuali dall'art. 156, co. 3, c.p.c., è applicabile per analogia a tutti gli atti amministrativi, dunque anche a quelli di imposizione tributaria e l'invalidità sanabile si estende anche ai vizi attinenti all'atto in senso stretto¹⁴.

5. LA “PIENA CONOSCENZA” DELL’ATTO IMPOSITIVO ANCHE A PRESCINDERE DALLA NOTIFICA FA DECORRERE IL TERMINE DI IMPUGNAZIONE?

Un orientamento della Cassazione afferma che la **conoscenza** dell'atto di imposizione tributaria, purché “piena” e “provata dall'Ufficio”, deve considerarsi equipollente alla notifica e determina il decorso del termine di impugnativa in capo al contribuente¹⁵.

La notificazione dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria costituisce una condizione integrativa dell'efficacia della decisione assunta dall'Ufficio finanziario, ma non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento dell'atto. Ne consegue che l'inesistenza della notificazione non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso all'Ufficio per adottare e notificare il provvedimento amministrativo tributario, nel qual caso grava sull'Ufficio stesso l'onere di provare la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente e la sua acquisizione entro il predetto termine di decadenza¹⁶.

12 Cass., 1 giugno 2007, n. 12908; Cass., n. 20000/2005; Cass., n. 16141/2005; Cass., n. 15103/2005; Cass., n. 15530/2004.

(13) Cass., 4 aprile 2008, n. 8777; la Suprema Corte ha escluso l'efficacia sanante, rispetto alla nullità della notificazione dell'atto d'appello, del deposito di una mera istanza da parte del contribuente personalmente, cui l'atto d'appello era stato notificato personalmente e non presso il domicilio eletto.

(14) Cass., 10 marzo 2008, n. 6347.

(15) Cass., 27 febbraio 2009, n. 4760, con nota di FUCILE, *La “piena conoscenza” dell'atto impositivo anche a prescindere dalla notifica fa decorrere il termine di impugnazione? Considerazioni critiche su un recente orientamento della Corte di cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 12, 735.

Il provvedimento impositivo viene ricondotto alla tipologia delle “*dichiarazioni recettizie solitarie*” che si differenzia dalla dichiarazione recettizia “*non solitaria*” che prevede quale condizione necessaria affinché la dichiarazione espliciti non solo i suoi effetti giuridici, ma anche la sua funzione pratica, la notifica al destinatario.

Solo in tale ultimo caso la notifica al contribuente è condizione necessaria affinché l’atto possa esplicare la sua funzione pratica con la conseguenza che la rituale notifica costituirebbe un dato logicamente inseparabile dalla dichiarazione medesima.

Per le dichiarazioni in forma solitaria, in base all’orientamento, peraltro discutibile della Suprema Corte, è sufficiente, ai fini dell’efficacia, la mera conoscenza del destinatario.

Rileva la Suprema Corte che “*sarebbe contrario alla natura delle cose e alla logica che ne sta alla base negare alla conoscenza effettiva, purché piena e purché provata dall’Ufficio, la stessa capacità di creare, a carico del contribuente, l’onere di rispettare il termine decadenziale per l’eventuale impugnazione dell’atto di imposizione che non gli sia stato notificato, ma che egli abbia, comunque, pienamente conosciuto [...] la notificazione di un atto amministrativo di imposizione tributaria, in quanto operazione di conoscenza che ha per oggetto una dichiarazione recettizia solitaria, è un fatto che si colloca nella fase integrativa dell’efficacia del provvedimento e che, creando una situazione giuridica oggettiva di conoscibilità per il contribuente, svolge la funzione di stabilire, con effetto di certezza legale, il dies a quo del termine per l’impugnazione f...}* se questa funzione è svolta da una conoscenza potenziale dell’atto autoritativo -la conoscibilità creata dalla notificazione -a maggior ragione essa può essere svolta da una conoscenza effettiva dell’atto”¹⁷.

Tuttavia va rilevato che l’art. 21, co. 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, fissa in sessanta giorni a partire “dalla data di notificazione” il termine per

(16) Cass., 9 giugno 2010, n. 13852 la Suprema Corte ha ritenuto inammissibile il ricorso avverso un avviso di accertamento, la cui notifica era da considerarsi inesistente, ma del quale, il contribuente aveva avuto piena conoscenza in data anteriore al sessantesimo giorno precedente alla proposizione del ricorso.

(17) Si esprimono in termini critici, BASILAVECCIDA, *La “piena conoscenza” dell’atto impositivo* (nota a Cass., SS.OO., 5 ottobre 2004, n. 19854), in *Riv. giuro trib.*, 2005, 14; NICÒ-TINA, *Irregolarità ed inesistenza della notifica di atti tributari sostanziali: note a margine della sentenza n. 4760/2009 e recenti orientamenti della Suprema Corte di cassazione*, in *Riv. dir. Trib.*, 2010, I, 847 ss., rileva tale ultimo autore: “la Corte di cassazione, nella sentenza n. 4760/2009, ritiene sanato il vizio di notifica dell’atto impositivo attraverso il pagamento del

la rituale proposizione del ricorso da parte del contribuente e appare arbitrario volervi aggiungere in via di interpretazione: *“owero da quando il contribuente ne abbia avuto piena ed effettiva conoscenza”*¹⁸.

Per gli atti amministrativi di imposizione tributaria, pertanto, la legge processuale stabilisce che il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. Non si rivede, dunque, alcuna equipollenza tra notificazione e piena conoscenza¹⁹.

La stessa pronuncia della Cassazione afferma, contraddittoriamente, che: *“l'esercizio del potere d'accertamento tributario (impositivo in generale) è sottoposto dalla legge ad un termine decadenziale nel quale la legge esige che rientri anche la notificazione”*²⁰.

Non si ritiene che siano applicabili al processo tributario l'art. 2, co. 1, D.P.R. n. 1199/1971, in tema di ricorso gerarchico che prevede: «Il ricorso deve essere proposto nel termine di trenta giorni dalla data della notificazione o della comunicazione in via amministrativa dell'atto impugnato o da quando l'interessato ne abbia avuto piena conoscenza»; l'art. 9, co. 1, D.P.R. n. 1199/1971, in tema di ricorso straordinario al Presidente della Repubblica, che statuisce che: «Il ricorso deve essere proposto nel termine di centoventi giorni dalla data

dovuto, considerando questo una manifestazione dell'acquisita conoscenza dell'atto. Eppure non è agevole ammettere questa conseguenza per almeno due ordini di ragioni. Il depotenziamento del vizio di notifica a mera irregolarità procedimentale, sia pure sotto la specie della nullità, determina comunque una deroga al principio di legalità. Si è già rilevato, infatti, che si darà il caso di una violazione di legge ma se si ammette che questa possa essere sanata allora, inevitabilmente, si riscontreranno violazioni di legge senza alcuna reale sanzione a carico dell'agente/notificante, amministrazione o ente che sia, e per di più a confronto di una sanatoria discendente dalla condotta di un privato e da valutazioni soggettive”.

(18) Sul termine per proporre ricorso nel processo tributario, PORCARO, *Commento all'art. 21 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in C. CONSOLO -C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 265; GLENDI -LUPI -SANDRO, *Ancora sugli atti “non notificati” tra diritto amministrativo e tributario*, in *Dialoghi trib.* n. 3, 2008, 38.

(19) INGRAO, *Sulla sanatoria dei vizi di notifica si consolida un'interpretazione giurisprudenziale discutibile*, in *Rass. trib.*, 2005, 1721; M. BASILAVECCHIA, *La “piena conoscenza” dell'atto impositivo*, in *Riv. giuro trib.*, 2005, 15; in senso contrario si afferma che *“un sistema di impugnabilità troppo rigido, infatti, come è quello che preveda esclusivamente la notifica formale per gli atti impositivi e neghi all'Autorità tributaria la possibilità di provare in giudizio la piena conoscenza dell'atto impositivo da parte del privato a prescindere dalla notificazione, rischia di vanificare proprio quel basilare principio di difesa (di cui all'art. 24 Cost.) del privato, che ne costituisce la ratio”*. SANDRO, *Autoritatività del provvedimento e diritto di difesa tra diritto amministrativo e diritto tributario*, in R. LUPI -P. SANDRO, *Impugnazione di atti non formalmente notificati: tradizione tributaria e diritto amministrativo*, in *Dialoghi trib.* n. 2, 2008, 44.

(20) Cass., 27 febbraio 2009, n. 4760.

della notificazione o della comunicazione dell'atto impugnato o da quando l'interessato ne abbia avuto piena conoscenza»; l'art. 21, co. 1, n. 1, L. n. 1034/1971, secondo il quale: «Il ricorso deve essere notificato tanto all'organo che ha emesso l'atto impugnato quanto ai controinteressati ai quali l'atto direttamente si riferisce, o almeno ad alcuno tra essi, entro il termine di sessanta giorni da quello in cui l'interessato ne abbia ricevuta la notifica, o ne abbia comunque avuta piena conoscenza» ed infine l'art. 12, co. 2, n. 2, D.P.R. n. 184/2006 che dispone: «Il ricorso, notificato agli eventuali controinteressati con le modalità di cui all'art. 3, è presentato nel termine di trenta giorni dalla piena conoscenza del provvedimento impugnato o dalla formazione del silenzio rigetto sulla richiesta d'accesso».

Va anche evidenziato che l'avviso di accertamento è un atto recettizio intrinseco alla natura dell'atto "impositivo" che non esiste quale atto efficace se non notificato anche perché i vizi della notifica si riflettono sulla legittimità dell'atto impositivo; quindi, in mancanza di notifica l'atto non può diventare definitivo e rimane soggetto a decadenza ove non notificato nel relativo termine²¹.

La Suprema Corte ha affermato correttamente che: *"Il termine previsto dall'art. 21 comma 1 D.Lgs. n. 546/1992 per la proposizione del ricorso avverso il provvedimento impositivo è perentorio sicché, venuto a scadenza, risulta irrilevante il successivo contegno del convenuto, stante l'imperatività ed indisponibilità delle norme in materia di decadenza. La costituzione della parte convenuta, se ai sensi dell'art. 156 comma 3 c.p.c., può sanare vizi inerenti la notifica dell'atto introduttivo, in quanto prova il raggiungimento dello scopo, comunque non vale ad inficiare a posteriori la definitività del provvedimento impositivo, stante l'avvenuta perdita del diritto di impugnarlo, venendo altrimenti detta costituzione a tradursi in una inammissibile ipotesi di rimessione in termini"*²².

L'applicazione alle notifiche degli avvisi di accertamento delle norme del processo civile, in base all'art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, così

(21) In dottrina si afferma che *"essendo l'accertamento un atto recettizio, che esiste e produce effetti in quanto sia notificato al destinatario, da un lato, la decadenza è evitata solo dalla notificazione, dall'altro i vizi di essa costituiscono vizi formali dell'atto"* FALSITTA, Manuale di diritto tributario, Parte generale, Padova, 2008, 365; anche D'AYALA VALVA, (voce) Notificazione (Dir. trib.), in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S. CASSESE), Milano, 2006, IV, 3819, afferma che la *"legale conoscenza significa che essa si verifica quando siano osservate le prescrizioni di legge, indipendentemente dalla raggiunta o meno conoscenza effettiva da parte del destinatario"*.

(22) Cass., 30 luglio 2002, n. 11222.

come modificato dall'art. 38, D.L. n. 78/2010, comporta quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle relative sanatorie, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento, per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c.

Tuttavia, tale sanatoria determina soltanto il venir meno dell'interesse del destinatario a denunciare lo specifico vizio, ma non esplica alcun effetto sui requisiti di validità ed esistenza dell'avviso di accertamento, non potendo, quindi, impedire il decorso del termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio della potestà impositiva, eventualmente maturato precedentemente al fatto sanante²³.

Sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite al fine di chiarire gli equivoci di fondo al riguardo e incertezze sistematiche collegate a un termine non certo quale quello della piena conoscenza, essendo necessari termini certi di riscossione del tributo in ossequio ai principi di certezza del diritto, di correttezza e buona fede e di tutela dell'affidamento del contribuente²⁴.

Pertanto non si comprenderebbe, altrimenti, la necessità di indicare nel provvedimento notificato il termine di impugnazione.

Quindi nel diritto tributario l'impugnabilità richiede sempre la formale notifica²⁵.

Potrebbe, tutt'al più, ammettersi un'impugnazione "precoc" dell'atto impositivo, a scelta del contribuente, ove non voglia attendere la notifica, fa-

(23) Cass., 12 maggio 2011, n. 10445.

(24) Sull'obbligo di buona fede nel rapporto tributario, TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009; La Corte Cost. 15 luglio 2005, n. 280 ha ribadito l'importanza di termini certi con riferimento al procedimento di riscossione del tributo, dichiarando incostituzionale l'art. 25, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 «Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito», nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 «Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi».

25 Per tale orientamento Cass., 3 novembre 2006 n. 23576; Unreccaro, *Comunicazioni e notificazioni*, in *Codice del processo tributario*, a cura di UCKMAR-ToNDo, Piacenza, 2007, 288; BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006, 181; GLENDI, *Inammissibile l'equiparazione agli atti processuali*, in *Guida normativa*, n. 82, 2001, secondo cui la notifica di un atto impositivo è "elemento intrinseco essenziale al perfezionamento dell'atto stesso che, in difetto di esso, giuridicamente non esiste"; anche per Russo, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2003, 291, "siamo in presenza di un atto recettizio, il quale pertanto assume rilevanza o, se si preferisce, si perfeziona solo al momento in cui viene portato a conoscenza del contribuente mediante l'apposito avviso".

cendo così venir meno l'eventuale decadenza conseguente alla mancata notifica.

6. COME E DOVE VA EFFETTUATA LA NOTIFICA NEL PROCESSO TRIBUTARIO?

Le norme del codice di rito in tema di notificazioni trovano applicazione nei limiti di compatibilità con la norma speciale prevedente i suddetti oneri a carico del ricorrente, e pertanto non può estendersi a quelle norme del codice di rito che prevedono la ricerca di un luogo di notificazione diverso da quelli indicati dallo stesso ricorrente (artt. 142, 143 e 145 c.p.c.), e solo nell'ambito dei luoghi indicati dal ricorrente, trovano applicazione le disposizioni degli artt. 138, 139 e 140 c.p.c. sulla ricerca del destinatario, sull'individuazione dei soggetti ai quali consegnare l'atto in ipotesi di sua precaria assenza, sulle formalità da adempiere in caso di temporanea assenza del destinatario e di altri soggetti idonei a ricevere l'atto²⁶.

Le comunicazioni e le notificazioni da effettuarsi nel corso del procedimento trovano una disciplina generale e completa negli artt. 16 e 17, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, i quali prevalgono sulle diverse prescrizioni del codice di procedura civile, essendo l'applicabilità di queste ultime subordinata, come già evidenziato, ai sensi dell'art. 1, comma secondo, del decreto legislativo sopra citato, alla compatibilità logicogiuridica tra i due sistemi processuali ed alla mancanza di una specifica regolamentazione della fattispecie da parte del D.Lgs. n. 546/1992: tali condizioni debbono ricorrere congiuntamente, ponendosi i due sistemi in rapporto di specialità, nell'ambito del quale il ruolo di norma speciale

(26) "Il previgente art. 32-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, introdotto dall'art. 20 del D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739, nella parte in cui prevede che le notificazioni nel corso del procedimento tributario devono effettuarsi nel domicilio eletto o nella residenza dichiarata in ricorso e, in mancanza o assoluta incertezza delle relative indicazioni, presso la segreteria della commissione, impone l'applicazione di questa residuale disposizione non solo nei casi, espressamente menzionati, di originario difetto delle indicazioni stesse, ma anche nelle ipotesi in cui il ricorrente non adempie l'onere di comunicare le successive variazioni di quanto specificato in ricorso, ovvero risulti, in base alle relative indicazioni, impossibile l'effettuazione della notificazione per inesistenza, all'attualità, della relazione spaziale fra il soggetto ed i luoghi corrispondenti alla residenza dichiarata o al domicilio eletto; l'applicazione della disciplina generale di cui agli artt. 139 e 140 c.p.c. resta limitata ai casi in cui tale relazione continui a sussistere, e l'impossibilità della concreta consegna dell'atto presso quei luoghi dipenda dal non essere stato ivi rinvenuto personalmente l'interessato o altre persone legittimate alla ricezione". Come recita la sentenza della Cass., 29 marzo 2006, n. 7302; Cass., n. 7365/1994.

deve essere riconosciuto alla disposizione processuale tributaria, con la conseguenza che anche l'astratta ipotizzabilità di un concorso tra norme va risolta attribuendo la prevalenza alla norma processuale tributaria²⁷.

L'art. 17, D.Lgs. n. 546/92 concernente il **luogo delle notificazioni** prevede che le comunicazioni e le notificazioni sono fatte, salva la consegna a mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio.

Le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della Commissione Tributaria o alle parti costituite la denuncia di variazione.

In difetto della notifica di tale denuncia, i successivi atti del processo continuano ad essere validamente notificati nel luogo originariamente dichiarato; né appare idoneo a giustificare una diversa soluzione il rilievo che la denuncia di variazione sarebbe necessaria soltanto per le variazioni di domicilio che avvengano al di fuori del processo e non per quelle di tipo endoprocessuale, trattandosi di distinzione non autorizzata dal testo univoco dell'art. 17, D.Lgs. n. 546/1992²⁸.

Se il contribuente elegge domicilio è nulla la notifica in qualsiasi altro luogo, a meno che non sia eseguita a mani proprie²⁹.

La **procedura di notificazione** di atti del giudizio tributario è, quindi, notevolmente semplificata rispetto al giudizio civile.

La notifica si perfeziona, **per il soggetto notificante**, che resta quello della consegna del plico all'ufficiale giudiziario, in base al principio, ormai immanente nell'ordinamento processuale civile e normativizzato nell'ultimo comma dell'art. 149 c.p.c., secondo cui, qualunque sia la modalità di trasmissione, la notifica di un atto processuale, quando debba compiersi entro un determinato termine, si intende realizzata, dal lato del richiedente, al momento dell'affidamento dell'atto all'ufficiale giudiziario, ancorché gli effetti siano comunque subordinati alla conoscenza legale dello stesso da parte del destinatario, e cioè al perfezionamento del procedimento³⁰.

Grava sul ricorrente non solo l'onere di dichiarare la residenza o eleggere il domicilio, ma anche quello di comunicarne eventuali successive varia-

(27) Cass., 1 giugno 2007, n. 12908.

(28) Cass., 22 settembre 2011, n. 19324.

(29) Cass., 16 marzo 2011, nn. 6102 e 6114.

(30) Cass., 26 gennaio 2010, n. 1538; Casso Civ., SS.OO., 18 febbraio 2009, n. 3818; Casso Civ., Sez. I, 25 febbraio 2009, n. 4587; Corte Cost., 23 gennaio 2004, n. 28 e Corte Cost., 26 novembre 2002, n. 477.

zioni: a fronte di detto onere, deve escludersi che la segreteria della Commissione, cui compete l'iniziativa della notificazione, debba o possa, al di fuori della notificazione a mani proprie del destinatario, disporre che le notificazioni avvengano in luogo diverso da quello dichiarato o eletto dal ricorrente, attraverso indagini anagrafiche o utilizzando gli elementi di informazione, in ordine all'abitazione o ufficio o all'individuazione e collocazione spaziale del legale rappresentante della persona giuridica che eventualmente risultassero dagli atti dello stesso o di un diverso procedimento.

La proposizione del ricorso alla Commissione Tributaria di primo grado ai sensi dell'art. 17, D.P.R. n. 636/1972, come sostituito dall'art. 8, D.P.R. n. 739/1981, richiede, a pena di inammissibilità del ricorso stesso, la **consegna o spedizione di copia dell'atto introduttivo** all'ufficio tributario nel termine perentorio di sessanta giorni, senza che possa considerarsi equipollente del predetto adempimento, ai fini della valida instaurazione del rapporto processuale, la notizia della controversia comunque ricevuta dall'ufficio dopo la scadenza del termine indicato³¹.

L'art. 16, co. 3, n. 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede, in generale, che le «notificazioni possono essere fatte direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento [...]». Inoltre, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, co. 2, che rinvia all'art. 20, co. 1 dello stesso atto normativo, il quale rinvia a sua volta all'art. 16, co. 3, la notificazione postale diretta può essere adottata anche per l'appello tributario, abilitando il notificante a ricorrere alla più semplice modalità della notificazione in via diretta, cioè senza l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario (ma pur sempre con quella dell'ufficiale postale), attraverso la spedizione per posta, ad opera dello stesso soggetto interessato, di plico raccomandato con avviso di ricevimento³².

Il predetto articolo ha natura di norma generale e regola le modalità delle notificazioni degli atti del processo tributario, dettando una disciplina speciale sia per il contribuente sia per gli organi dell'amministrazione tributaria; i commi 2 e 3 hanno per oggetto le notificazioni degli atti sia del contribuente sia dell'amministrazione tributaria, ovviamente nei limiti dell'applicabilità, perché è evidente che la consegna dell'atto all'Ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale può riferirsi solo ad atti del contribuente.

(31) Cass., 30 gennaio 2008, n. 2062.

(32) Cass., 4 agosto 2006, n. 17723; Cfr. Corte Cost., n. 18/2000.

Il comma quarto della citata disposizione ha per oggetto solo atti dell'amministrazione tributaria, prevedendo un'ulteriore modalità di notificazione a disposizione degli uffici pubblici, che consiste nella possibilità di avvalersi di **messi comunali o di messi autorizzati**³³.

È, altresì, valida la notifica di atti del processo tributario per mezzo di messi autorizzati dipendenti dall'Ufficio tributario, ai sensi dell'art. 16 D.Lgs. n. 546/1992, fino al limite del processo d'appello e con esclusione del ricorso per Cassazione.

La notificazione dell'Ufficio dell'**istanza di discussione della causa in pubblica udienza**, effettuata direttamente al contribuente presso la sua residenza, anziché al procuratore costituito e nel domicilio eletto presso il suo studio, è rituale, atteso che sulla norma codicistica di cui all'art. 170, co. 1, c.c., secondo cui dopo la costituzione in giudizio tutte le comunicazioni o notificazioni si fanno al procuratore costituito, prevale la speciale disposizione dell'art. 17, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ai sensi del quale le comunicazioni o notificazioni vanno fatte direttamente alla parte, non quindi al suo difensore, in coerenza con i compiti di quest'ultimo di assistenza tecnica, non di sostituzione procuratoria in senso stretto e mediante consegna dell'atto nella residenza o nella sede, ove manchi elezione di domicilio³⁴.

È onere del contribuente comunicare alla Commissione Tributaria eventuali **variazioni di domicilio** ai fini delle notifiche e, in mancanza, è valida la notifica effettuata al domicilio dichiarato e, in mancanza di dichiarazioni di domicilio, nel caso di mancata notifica, la notifica si perfeziona col deposito presso la Commissione.

È possibile inviare in un **atto unico** avvisi di accertamento riguardanti **annualità diverse** di imposta. Questo procedura non viola lo statuto del contribuente.

È valida la notifica alla vecchia sede di una società, in mancanza di una dichiarazione del legale rappresentante della stessa, diretta agli uffici finanziari, di variazione della sede legale³⁵.

È, altresì, valida, ai fini della decorrenza dei termini di impugnazione, la notifica della sentenza eseguita nei confronti del procuratore di parte costituita, deceduta nel corso del processo, la cui morte non sia stata dichiarata nel processo stesso, comportando detta omissione la ultrattività della procura *ad*

(33) Cass., 16 aprile 2007, n. 8976; Cass., 12 novembre 2001, n. 13969, in Giust. civ., 2002, 2529.

(34) Cass., 5 luglio 2001, n. 9104, in Foro it., 2002, 1865.

(35) Cass., 11 gennaio 2006, n. 342, trattavasi, nella specie, di notifica di un avviso di liquidazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

utem”³⁶.

In mancanza di tale dichiarazione si verifica, così come avviene per il processo civile (artt. 161, 184-bis, 328 c.p.c.), *unafictiojuris*, ed è valida la notifica effettuata presso il procuratore domiciliatario, essendovi ultrattività della delega.

7. È VALIDA LA NOTIFICA DI UN ATTO PROCESSUALE, AI SENSI DELL’ART. 140 C.P.C., SENZA LA CARTOLINA COMPROVANTE LA RICEZIONE DELL’ATTO?

È necessario, ai fini della validità della notifica di un atto processuale, eseguita ai sensi dell’art. 140 c.p.c., che il notificante compri l’avvenuta ricezione, da parte del destinatario, della raccomandata confermativa dell’effettivo compimento di tutte le formalità previste dalla norma o il perfezionamento della cd. compiuta giacenza.

Non è, infatti, sufficiente a tal fine la mera spedizione della raccomandata al destinatario, non accompagnata dal deposito della cd. ricevuta di ritorno.

La documentazione della consegna della raccomandata (o del compimento della cd. compiuta giacenza) ovvero sia il cd. avviso di ricevimento, deve ormai considerarsi -in forza della suddetta pronuncia di incostituzionalità dell’art. 140 c.p.c. -come costituente un momento strutturale del processo notificatorio; infatti, a seguito della pronuncia della Corte Cost. n. 3/2010 non può più ritenersi che la ricevuta di ricevimento della raccomandata, che suggella il compimento di tutte le formalità previste dall’art. 140 c.p.c., costituisca un atto attinente esclusivamente alla prova dell’avvenuta, rituale, instaurazione del contraddittorio tra le parti.

L’avviso di ricevimento costituisce, ai sensi dell’art. 149 c.p.c. e delle disposizioni di cui alla L. n. 890/1982, il solo documento idoneo a dimostrare, sia l’intervenuta consegna della raccomandata al destinatario e la data di essa, che l’identità della persona a mani della quale è eseguita, o ancora il compimento di tutte le formalità necessarie al perfezionamento della cd. compiuta giacenza, che si perfeziona col deposito del piego presso l’ufficio postale, l’avviso al destinatario con lettera raccomandata con avviso di ricevimento, il decorso del termine di dieci giorni dalla spedizione della missiva, senza che il destinatario provveda al ritiro della stessa.

(36) Cass., 29 marzo 2006, n. 7301.

\Sicché la mancata produzione dell'avviso di ricevimento della raccomandata di cui all'art. 140 c.p.c. comporta non la mera nullità, bensì l'inesistenza della notificazione, della quale, pertanto, non può essere disposta la rinnovazione ai sensi dell'art. 291 c.p.c. Con l'ulteriore conseguenza che -anche nel processo tributario -il mancato perfezionamento del procedimento notificatorio si traduce nell'inammissibilità del ricorso, anche se risulta provata la tempestività dell'impugnazione per il ricorrente, al quale -in forza della pronuncia della Corte Cost. n. 477/2002 -è sufficiente la consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario³⁷.

8. NEL CASO DI NOTIFICAZIONE AI SENSI DELL'ART. 140 C.P.C., L'OMESSA AFFISSIONE DELL'AVVISO DI DEPOSITO ALLA PORTA DELL'ABITAZIONE O DELL'UFFICIO O DELL'AZIENDA DEL DESTINATARIO PRODUCE LA NULLITÀ DELLA NOTIFICA?

Nel procedimento disciplinato dall'art. 140 c.p.c. la consegna della copia conforme dell'atto -rivelatasi impossibile nella residenza, nella dimora o nel domicilio del destinatario, localizzati nella casa di abitazione di quest'ultimo, o nel luogo in cui egli ha l'ufficio o esercita l'industria o il commercio, per irreperibilità, incapacità o rifiuto delle persone indicate nell'art. 139 c.p.c. -viene eseguita dall'ufficiale giudiziario mediante deposito nella casa del comune in cui la notificazione deve avere luogo.

Il perfezionamento della notifica effettuata ai sensi dell'art. 140 c.p.c. richiede il compimento di tutti gli adempimenti stabiliti da tale norma, con la conseguenza che è nulla la notificazione eseguita ai sensi della norma suddetta, in caso di omissione di uno di tali adempimenti (affissione dell'avviso di avvenuto deposito del piego alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario), restando, peraltro, tale nullità sanata, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., se il destinatario abbia comunque regolarmente ricevuto la raccomandata di conferma del deposito del piego nell'ufficio postale³⁸.

Il deposito, pur costituendo formalità essenziale del procedimento *de qua*, non è idoneo da solo a porre la copia dell'atto nella sfera di conoscibilità del destinatario, che non ha modo di essere informato del detto adempimento.

(37) Cass., 31 maggio 2011, n. 11993; Cass., 31 marzo 2010, n. 7809; Cass., 26 marzo 2010, n. 7318.

(38) Cass., 27 maggio 2011, n. 11713. 39 Cass., 14 luglio 2005, n. 14817.

Perciò la norma stabilisce una prima formalità integrativa, costituita dall'affissione -alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario -ad opera dell'ufficiale giudiziario di un avviso dell'avvenuto deposito, contenente gli elementi di cui all'art. 4 disp. atto c.p.c.

Anche tale secondo adempimento non è ritenuto dalla legge sufficiente, stante la sua precarietà che può tradursi nella sottrazione o, comunque, nella dispersione dell'avviso, occorrendo una formalità ulteriore e cioè la "notizia" dell'avvenuto deposito che l'ufficiale giudiziario deve dare al destinatario mediante raccomandata con avviso di ricevimento³⁹.

Con il compimento del terzo adempimento e, quindi, con la spedizione della raccomandata, la notificazione si considera perfezionata nei confronti del destinatario dell'atto, militando in tal senso il tenore testuale della disposizione e la struttura del procedimento in essa contemplato ma anche perché, essendo essa diretta a disciplinare un effetto legale tipico di conoscibilità, sul piano logico è ragionevole ritenere che il legislatore abbia inteso ancorare tale effetto ad una data certa qual è quella derivante dalla spedizione della raccomandata stessa.

L'allegazione dell'avviso di ricevimento all'originale dell'atto non può essere considerato adempimento privo di rilevanza, in quanto, in tale ultima evenienza, il legislatore non avrebbe richiesto che la raccomandata di cui all'art. 140 c.p.c. ne fosse corredata.

Quando la legge, in base ad una scelta operata nell'ambito della discrezionalità legislativa, ha ritenuto sufficiente che la notizia di un'avvenuta notificazione fosse data a mezzo di raccomandata semplice, ha disposto in tal senso, come ad esempio nel caso disciplinato dall'art. 139, co. 3, c.p.c., nel caso di consegna della copia a mani del portiere o del vicino di casa, che è formalità ben più affidabile dell'affissione di un avviso alla porta, che giustifica il minor rigore della modalità di trasmissione della "notizia".

Né vale addurre che, nel caso di notificazione a mezzo posta, l'allegazione all'originale dell'avviso di ricevimento è espressamente prevista (art. 149, co. 2. ult. parte, c.p.c. e art. 5, L. n. 890/1982).

In tali casi, invero, l'avviso costituisce prova dell'eseguita notificazione nei confronti del destinatario dell'atto ed è parte integrante della relazione di notifica e perciò ben si spiega l'espressa previsione normativa.

Nel procedimento disciplinato dall'art. 140, invece, la notificazione si compie con la spedizione della raccomandata, che come atto della sequenza

(39) Cass. 14 luglio 2005, n. 14817.

del processo perfeziona l'effetto di conoscibilità legale nei confronti del destinatario. Tuttavia, non diversamente da quanto avviene per il perfezionamento della notificazione nei confronti del notificante, anche per il destinatario si tratta di un effetto provvisorio o anticipato, destinato a consolidarsi con l'allegazione, all'originale dell'atto, dell'avviso di ricevimento le cui risultanze possono confermare o smentire che la notifica abbia raggiunto lo scopo cui era destinata.

Al riguardo occorre considerare che la notificazione eseguita ai sensi dell'art. 140 ora citato postula che sia stato esattamente individuato il luogo di residenza, dimora o domicilio del destinatario stesso e che la copia da notificare non sia stata consegnata per difficoltà di ordine materiale, quali la momentanea assenza, l'incapacità o il rifiuto delle persone indicate nell'art. 139 del codice di rito⁴⁰.

Può emergere dall'avviso di ricevimento, e dalle annotazioni che l'agente postale appone su di esso quando lo restituisce al mittente, che la raccomandata non è stata consegnata perché il destinatario risulta trasferito oppure deceduto o, ancora, per altre ragioni le quali comunque rivelano che l'atto in realtà non è pervenuto nella sfera di conoscibilità dell'interessato e che, dunque, l'effetto legale tipico, a tale evento ancorato, non si è prodotto, con conseguente nullità della notifica (non inesistente, a meno che l'atto non sia stato indirizzato verso un luogo privo di qualsiasi collegamento con il destinatario) e che, quindi, debba essere rinnovata ai sensi dell'art. 291 c.p.c.

Le suddette risultanze possono rendere incerto o escludere che il luogo in cui l'ufficiale giudiziario ha svolto l'attività prevista dall'art. 140 c.p.c. sia quello di effettiva ed attuale residenza, dimora o domicilio del destinatario, con i conseguenti riflessi sulla validità della notifica effettuata. Si tratta, dunque, di una verifica necessaria, postulata, del resto, dalla stessa previsione normativa nel momento in cui richiede che la spedizione della raccomandata abbia luogo con avviso di ricevimento. Ne consegue che quest'ultimo deve essere allegato all'originale dell'atto e che la sua mancanza, rendendo impossibile il suddetto controllo, determini la nullità della notificazione, peraltro sanabile, come già rilevato, con la costituzione dell'intimato oppure con la rinnovazione della notifica stessa ai sensi dell'art. 291 c.p.c.

Le Sezioni Unite hanno affermato che *“qualora il ricorso per Cassazione sia stato notificato ai sensi dell'art. 140 c.p.c., al fine del rispetto del termine d'impugnazione è sufficiente che il ricorso stesso sia stato consegnato all'ufficiale*

(40) Cass., 16 luglio 2004, n. 13183.

giudiziario entro il predetto termine, fermo restando che il consolidamento di tale effetto anticipato per il notificante dipende dal perfezionamento del procedimento notificatorio nei confronti del destinatario, procedimento che, nei casi disciplinati dall'art. 140 c.p.c., prevede il compimento degli adempimenti da tale norma stabiliti (deposito della copia dell'atto nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affissione dell'avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, notizia del deposito al destinatario mediante raccomandata con avviso di ricevimento)⁴¹.

9. È POSSIBILE LA NOTIFICAZIONE VIA E-MAIL?

È possibile la notificazione via e-mail tramite posta elettronica certificata (P.E.C.).

La comunicazione del provvedimento ad opera della cancelleria deve avere luogo nelle forme specificate dall'art. 136 c.p.c. e dall'art. 45 disp. atto c.p.c., ma si possono ammettere forme equipollenti a quelle stabilite dall'ordinamento, volte a garantire in via generale la conoscenza di un atto al fine dell'osservanza dei termini di decadenza relativi, ogni qual volta ci sia un'attività del cancelliere, sia assicurata la completa conoscenza della comunicazione da parte del destinatario, nonché la certezza della data⁴².

È prevista nei ricorsi tributari la specificazione da parte del difensore della posta certificata ai fini delle comunicazioni e delle notifiche.

La mancata indicazione dell'indirizzo PEC non comporta, tuttavia, la nullità del ricorso ma solo la maggiorazione del contributo unificato introdotto dal D.L. n. 138/2011 (cd. decreto sviluppo).

È stato modificato l'art. 18, co. 2, letto b), D.Lgs. n. 546/1992, inserendo la P.E.C. tra gli elementi da inserire nel ricorso tributario; tuttavia il quarto comma fa, comunque, salvi i ricorsi che non contengono la P.E.C., trattandosi di vizio formale che non comporta l'inammissibilità del ricorso, al pari della mancata indicazione del codice fiscale.

Tuttavia, l'art. 37, D.L. n. 98/2011 dispone che, in mancanza di P.E.C., numero di fax o codice fiscale, il contributo unificato è aumentato della metà.

10. IL MESSO COMUNALE PUÒ NOTIFICARE UN ATTO PROCESSUALE?

(41) Cass., SS.OO. ordinanza 13 gennaio 2005, n. 458.

(42) Cass., Sez. lav., 19 febbraio 2008, n. 4061; Cass., SS.OO., 10 giugno 1998, n. 5761; Cass., 21 novembre 2006, n. 24742; Cass., 15 febbraio 2006, n. 3286.

Gli Uffici finanziari possono avvalersi, come evidenziato, per il giudizio di merito anche dell'opera del messo notificatore per notificare un atto del processo tributario e le attestazioni inerenti le formalità della notifica fanno piena fede fino a querela di falso, al pari di quelle compiute dall'ufficiale giudiziario⁴³.

L'art. 16, co. 4, D.Lgs. n. 546/1992 prevede che «l'ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale provvedono alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria, con l'osservanza delle disposizioni di cui al comma 2», il quale prescrive, tra l'altro, che «le notificazioni sono fatte secondo le norme dell'art. 137 e ss. c.p.c.».

Trattasi di una particolare ed ulteriore modalità di notificazione degli atti del processo tributario, a disposizione dell'Amministrazione finanziaria e degli enti locali consistente nella possibilità di avvalersi di messi comunali o di messi autorizzati, strumentale rispetto al principio ispiratore dell'intera normativa sul processo tributario di merito, la quale mira a semplificarlo, ad accelerarlo e a farlo svolgere senza gravare, proprio in tema di notificazioni, sull'ufficio ausiliario ordinario dell'autorità giurisdizionale costituito dall'ufficiale giudiziario, come desumibile anche dalle modalità semplificate di notifica consentite dal medesimo art. 16, co. 3⁴⁴.

Tale regola, per ragioni, non tanto letterali, quanto logiche e sistematiche, si applica anche alla notificazione del ricorso in appello⁴⁵.

Non sussiste alcuna contraria ragione logica per la quale si possa applicare per tutti gli atti processuali tributari dell'ufficio, meno che per il ricorso in appello, una disposizione normativa, come quella dell'art. 16 co. 4, che è strumentale rispetto al principio ispiratore dell'intera normativa sul processo tributario di merito, la quale mira a semplificarlo, ad accelerarlo e a farlo svolgere senza gravare, proprio in tema di notificazioni, sull'ufficio ausiliario ordinario dell'autorità giurisdizionale costituito dall'ufficiale giudiziario.

Il legislatore, anche in virtù del richiamo alle norme del codice di procedura civile in materia, quanto alle notificazioni nell'ambito del processo tributario, ha inteso equiparare il messo all'ufficiale giudiziario a tutti gli effetti, ivi compresa la fede privilegiata attribuita alla relata di notifica, la cui effica-

(43) Cass., 13 febbraio 2008, n. 3433.

(44) Cass., 13 febbraio 2008, n. 3433; Cass., n. 8976/2007; Cass., n. 13969/2001.

(45) Cass., 16 aprile 2007, n. 8976; Cass., 12 novembre 2001, n. 13969, in *Giust. civ.*, 2002, 2529.

cia probatoria può pertanto essere posta nel nulla solo mediante querela di falso e, quindi, la relata con la quale il messo speciale dell'Agenzia delle Entrate attesta di aver notificato il plico a mezzo del servizio postale fa fede fino a querela di falso.

11. IN QUALI TERMINI DALLA NOTIFICA VA EFFETTUATO IL DEPOSITO IN CANCELLERIA DEL RICORSO TRIBUTARIO?

Il deposito in cancelleria del **ricorso notificato a mezzo ufficiale giudiziario** deve avvenire entro 30 giorni da quello in cui l'atto è stato ricevuto dal destinatario, mentre nel caso di **ricorso notificato a mezzo del servizio postale** il suddetto termine decorre dal giorno di spedizione, e non da quello di ricezione⁴⁶.

Un più recente orientamento ritiene, ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente, che il ricorso tributario direttamente notificato con raccomandata a mezzo del servizio postale deve essere depositato nella segreteria della Commissione Tributaria, a pena d'inammissibilità, entro trenta giorni dalla ricezione da parte del destinatario e non dalla spedizione da parte del ricorrente⁴⁷.

La complessiva attività costitutiva della notificazione svolta **dall'ufficiale giudiziario** su specifica richiesta della parte interessata ha duplice valenza perché impone all'ufficiale procedente:

- di certificare la conformità dell'atto consegnato al notificando all'originale restituito alla parte richiedente;
- di descrivere, nell'apposita relazione (cd. relata di notifica), tutte le attività svolte per portare l'atto da notificare nella specifica sfera indicata dal

(46) Cass., 19 giugno 2007 n. 14246, in *Riv. giuro trib.*, 2007, 1035, con nota di POGGIOLI, Il termine per la costituzione in giudizio decorre dalla data di spedizione del ricorso per posta. Proposizione del ricorso a mezzo posta e decorrenza del termine per la costituzione in giudizio. La regola secondo la quale la spedizione a mezzo posta è da considerarsi tempestiva se effettuata nel termine non significa che la decadenza venga impedita allorché l'atto sia stato indirizzato ad un organo giurisdizionale incompetente, e cioè alla Commissione Tributaria di secondo grado, anziché a quella che aveva emesso la decisione impugnata, come prescritto dall'art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, ove applicabile *ratione temporis*. Pertanto, nessun effetto sanante consegue alla trasmissione del ricorso da parte dell'autorità incompetente a quella competente, effettuata quando il termine per l'impugnazione sia scaduto, Cass., 19 marzo 2007, n. 6497; Cass., 16 novembre 2005, n. 23173.

(47) Cass., 21 aprile 2011, n. 9173, con nota di BUSCEMA, *Ricorso spedito a mezzo raccomandata: il termine per il deposito decorre dalla ricezione*, in *Dir. e Giust.* 2011, 153.

legislatore, da questo considerata come idonea a conseguire la certezza della “conoscenza legale” dell’atto da parte del notificando⁴⁸.

La costituzione in giudizio del Ministero, pur se intervenuta prima del compimento del termine cd. lungo di impugnazione di cui all’art. 327 c.p.c. è priva di qualsivoglia efficacia sanante, in mancanza di notificazione.

La **spedizione in plico raccomandato senza busta**, nel caso in cui non sia contestata la tempestività ovvero una difformità della copia depositata rispetto all’originale notificato, non rileva ai fini dell’ammissibilità dell’appello⁴⁹.

La **prova della notifica** di un atto deve essere desunta da elementi oggettivi⁵⁰.

12. A CHI VA NOTIFICATO L’AVVISO DI UDIENZA?

Se il contribuente abbia eletto domicilio presso il difensore e questi l’abbia trasferito senza comunicare alla segreteria della Commissione Tributaria la relativa variazione, l’**avviso di udienza** va notificato, ai sensi dell’art. 17, D.Lgs. n. 546/1992, presso la stessa segreteria della Commissione, analogamente a quanto avviene, in alcuni casi, per il processo civile ordinario, con la notifica dell’avviso di udienza presso la cancelleria del giudice adito. Tale speciale disciplina prevale sulle forme generali del processo civile ordinario ove queste -secondo il diritto vivente -impongano, in caso di omessa o irrituale comunicazione della variazione del domicilio eletto, che la notificazione debba essere effettuata presso il domicilio reale del difensore comunque risultante dall’albo o dagli atti processuali⁵¹.

È stata dichiarata la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale del D.Lgs. n. 546/1992, art. 16, co. 3, sia in riferimento all’art. 3 Cost., poiché non esiste un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo, i quali ben possono differenziarsi sulla base di una scelta razionale del legislatore -derivante dal tipo di configurazione del processo e delle situazioni sostanziali dedotte in giudizio -, e non apparendo affatto irragionevole che nel processo tributario, per la sua spiccata specificità, siano previste modalità di notificazione semplificata quale quella in esame (oltre a quella mediante consegna di-

(48) PASSANO, *Il contenuto minimo della relata di notifica degli atti tributari*, in *Dir. prato trib.*, 2009, II, 643.

(49) Cass., 21 marzo 2008, n. 7797.

(50) Cass., 10 dicembre 2007, n. 25753.

(51) Cass., 7 giugno 2006, n. 13320.

retta dell'atto all'Ufficio o all'ente locale); sia in riferimento all'art. 24 Cost., dovendosi escludere che gli strumenti di tutela apprestati per il destinatario della notificazione effettuata ai sensi della norma in questione possano comportare alcuna menomazione del diritto di difesa⁵².

13. QUALI SONO GLI ADEMPIMENTI DELL'UFFICIALE GIUDIZIARIO AL FINE DEL CALCOLO DELLA DECORRENZA DEL TERMINE D'IMPUGNAZIONE?

L'art. 148 c.p.c. dispone, al fine della **decorrenza del termine d'impugnazione**, applicabile anche alle sentenze delle commissioni tributarie, eseguita a norma dell'art. 137 c.p.c. che *“L'ufficiale giudiziario certifica l'eseguita notificazione mediante relazione da lui datata e sottoscritta, apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto”*.

La formalità è finalizzata alla possibilità di stabilire, con riferimento alla data di spedizione, la tempestività dell'atto e la conformità dello stesso alla copia depositata, quindi a presidio dell'attività di notificazione degli atti, ossia della regolare consegna di copia integrale degli stessi, in osservanza del principio della loro consegna in conformità all'originale⁵³.

È necessaria la regolare osservanza delle formalità compiute dall'Ufficiale giudiziario, riportate in un atto pubblico, quale la relata di notifica, che fa fede fino a querela di falso.

14. LA RELATA DI NOTIFICAZIONE APPOSTA SUL FRONTESPIZIO E NON IN CALCE ALL'ATTO RENDE NULLA LA NOTIFICA DELLA SENTENZA?

Il principio di recezione è a fondamento degli effetti che dalla notificazione, in caso di inosservanza, ne derivano quale la decadenza dal diritto di impugnazione.

Pertanto la relata di notificazione apposta sul frontespizio e non in calce all'atto rende nulla la notifica della sentenza⁵⁴.

La localizzazione in calce all'atto notificato e non in qualsiasi altra sede “topografica” del documento svolge, infatti, la funzione garantistica di richia-

(52) Corte Cost., n. 18/2000; Cass., 4 agosto 2006, n. 17723.

(53) Cass., 21 marzo 2008, n. 7797; Cass., n. 27067/2000; Cass., n. 915/2006.

54 Cass., 21 marzo 2007, n. 6749, in *Riv. canc.*, 437.

mare l'attenzione dell'ufficiale giudiziario alla regolare esecuzione dell'operazione di consegna della copia conforme all'originale, dal momento che l'attestazione di eseguita consegna della copia dell'atto, che fa fede fino a querela di falso, implica l'attestazione di conformità della copia all'originale e conferisce fede privilegiata alla relazione redatta dal Pubblico Ufficiale.

Qualora la relazione di notificazione sia, invece, annotata sul frontespizio del documento viene meno la garanzia della consegna dell'atto nella sua integralità e, pertanto, la notificazione deve dirsi nulla, ai sensi dell'art. 156, co. 2, c.p.c., in assenza dei requisiti indispensabili per il raggiungimento dello scopo.

Anche in caso di mancata produzione dell'avviso di ricevimento sino all'inizio della discussione ed in mancanza di esercizio di attività difensiva da parte dell'intimato, l'impugnazione va dichiarata inammissibile⁵⁵.

Il deposito, al momento della costituzione, dell'**avviso di ricevimento** del plico inoltrato per raccomandata in luogo del prescritto **avviso di spedizione** non produce l'inammissibilità, ex artt. 53 e 33, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'appello notificato a mezzo posta; l'avviso di ricevimento, infatti, riporta la data della spedizione, per cui il relativo deposito deve ritenersi perfettamente idoneo ad assolvere la funzione probatoria che la norma assegna all'incombente⁵⁶.

Nell'eventualità che la notificazione avvenga in via diretta a mezzo del servizio postale, l'avviso di ricevimento del plico costituisce atto pubblico ai sensi dell'art. 2699 c.c. e, pertanto, le attestazioni in esso contenute godono della stessa fede privilegiata di quelle relative alla procedura di notificazione a mezzo posta eseguita per il tramite dell'ufficiale giudiziario⁵⁷.

Al fine di contestare la veridicità delle attestazioni contenute negli avvisi di ricevimento occorre ricorrere allo strumento della **querela di falso**, poiché l'avviso di ricevimento di una raccomandata costituisce in ogni caso atto pubblico ai sensi dell'art. 2699 C.C.⁵⁸, e le attestazioni in esso contenute godono della stessa fede privilegiata di quelle relative alla procedura di notificazione a mezzo posta eseguita per il tramite dell'ufficiale giudiziario⁵⁹.

(55) Cass., 25 novembre 2009, n. 24777; Cass., 14 aprile 2008, n. 9769; Cass., n. 627/2008.

(56) Cass., 22 febbraio 2008, n. 4615.

(57) Cass., 13 giugno 2007, n. 13812; Cass., 4 agosto 2006, n. 17723.

(58) Cass., 4 agosto 2006, n. 17723; Cass., n. 4919/1981.

(59) Cass., 4 agosto 2006, n. 17723; Cass., n. 8500/2005; Cass., n. 8032/2004; Cass., n. 11452/2003; Cass., n. 3065/2003.

15. È VALIDA LA NOTIFICA IN CASO DI FIRMA ILLEGGIBILE?

In caso di **firma illeggibile** del soggetto ricevente, senza indicazione della sua qualità, e la sottoscrizione dell'incaricato della distribuzione, deve, presumersi che la consegna dei plichi sia avvenuta all'indirizzo indicato ed a mani dei destinatari, nel sostanziale rispetto, peraltro, delle formalità previste per la consegna degli atti notificati a mezzo del servizio postale⁶⁰.

La consegna del plico, anche se a persona diversa dal destinatario e anche con firma illeggibile, è valida fino a querela di falso. Quindi il destinatario, per far valere l'invalidità della notifica, deve proporre querela di falso⁶¹.

Le Sezioni Unite hanno precisato che se dall'avviso di ricevimento della notificazione effettuata ex art. 149 c.p.c. a mezzo del servizio postale non risulti che il piego sia stato consegnato dall'agente postale a persona diversa dal destinatario tra quelle indicate dall'art. 7, co. 2, della L. n. 890/1982, deve ritenersi che la sottoscrizione illeggibile apposta nello spazio riservato alla firma del ricevente sia stata vergata dallo stesso destinatario e la notificazione è valida, non risultando integrata alcuna delle ipotesi di nullità di cui all'art. 160 c.p.c.⁶².

16. È VALIDA LA NOTIFICA DI PIÙ ATTI DI APPELLO IN UNICA BUSTA AL MEDESIMO DIFENSORE?

La notifica di **più atti di appello in unica busta** al medesimo difensore non è nulla e non determina l'inammissibilità del gravame, in quanto quest'ultima non può mai conseguire a vizi di natura meramente formale che non pregiudichino interessi costituzionalmente protetti, quali l'effettività del contraddittorio⁶³.

(60) Cass., 4 agosto 2006, n. 17723; Cass., n. 11647/2001.

(61) Cass., SS.OO., 27 aprile 2010, n. 9962, *"Se l'avviso di ricevimento indica che la copia dell'atto è stata consegnata al ricevente che ha sottoscritto per esteso, ancorché con grafia illeggibile, ciò comporta l'attestazione, facente prova fino a querela di falso, che l'atto è stato consegnato a persona coincidente con il destinatario della notificazione e tale attestazione non può essere superata dal mero diniego della ricezione dell'atto"*.

(62) Cass., SS.OO., 27 aprile 2010, n. 9962.

(63) Cass., 8 febbraio 2008, n. 3042.

17. È NECESSARIA LA NOTIFICA DELL'ATTO DI ACCERTAMENTO ANCHE ALLA MOGLIE IN CASO DI DICHIARAZIONE CONGIUNTA?

La presentazione di dichiarazione congiunta dei redditi da parte dei coniugi, a norma dell'art. 17, L. 13 aprile 1977, n. 114, costituisce una facoltà (da cui derivano alcuni vantaggi) e non un obbligo, e da questa scelta discende che gli accertamenti in rettifica sono effettuati a nome di entrambi i coniugi e notificati nei confronti del marito, pertanto la moglie non può impugnare l'avviso di mora che le sia stato notificato deducendo che non le sono stati notificati l'avviso di accertamento e la cartella esattoriale, notificati, invece, al solo marito⁶⁴.

L'eventuale separazione giudiziale fra i coniugi, intervenuta successivamente alla presentazione della dichiarazione congiunta è irrilevante.

18. IN CASO DI PRIMO ESITO NON POSITIVO DELLA NOTIFICA È POSSIBILE LA PROSECUZIONE SU TEMPESTIVO IMPULSO DELLA PARTE?

Il notificante, se il procedimento di notificazione non si conclude positivamente per circostanze non imputabili al richiedente, ha la facoltà e l'onere di chiedere direttamente all'ufficiale giudiziario la ripresa del procedimento notificatorio; la richiesta di un provvedimento giudiziale in tal senso comporterebbe un allungamento dei tempi del giudizio, in contrasto col principio della ragionevole durata del processo e, ai fini del rispetto del termine di decadenza, la conseguente notificazione avrà effetto dalla data iniziale di attivazione del procedimento, sempreché la ripresa del medesimo sia intervenuta entro un termine ragionevolmente contenuto, tenuti presenti i tempi necessari, secondo la comune diligenza, per conoscere l'esito negativo della notificazione e per assumere le ulteriori necessarie informazioni⁶⁵.

(64) Cass., 29 aprile 2011, n. 9548; Cass., 15 dicembre 2010, n. 25338.

(65) Cass., ordinanza 22 marzo 2011, n. 6587; Cass., 2 marzo 2011, n. 5078, nella specie si è ritenuto che la procedura di notifica non sia stata interrotta avendo il ricorrente provveduto a riattivare il procedimento notificatorio 18 giorni dopo l'esito negativo del primo tentativo di notifica; Cfr. anche Cass., ordinanza 9 novembre 2010, n. 22798.

19. QUALI SONO LE MODALITÀ DI NOTIFICA DELLA SENTENZA TRIBUTARIA?

Il D.L. n. 40/2010 ha modificato le modalità di notifica della sentenza tributaria: per effetto dell'innovazione la sentenza potrà essere notificata anche **a mezzo posta, mediante plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento**, ovvero dal ricorrente per **consegna diretta all'Ufficio o all'ente locale**, che ne rilascia copia; quanto all'Ufficio dell'Agenzia, o all'ente locale, potrà provvedere alla notifica sia a mezzo di messo comunale, sia a mezzo di messo speciale autorizzato.

Ulteriori forme di notificazione devono considerarsi radicalmente nulle, ai sensi dell'art. 156, co. 2, c.p.c., in quanto del tutto estranee alle fattispecie legali tipiche di notificazione della sentenza impugnata.

Nel nostro ordinamento esiste -a parte le ipotesi contemplate in trattati internazionali⁶⁶ -un solo caso in cui la notificazione, nell'ambito di un procedimento giurisdizionale può essere eseguita da organo diverso dall'ufficiale giudiziario ed è quello disciplinato dalla L. 21 gennaio 1994, n. 53 (facoltà di notificazione di atti civili, amministrativi e stragiudiziali), che consente all'avvocato, munito di procura *ad litem* (oltreché in presenza di altre, specifiche condizioni) di eseguire "la notificazione di atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale a mezzo del servizio postale secondo le modalità previste dalla legge 20 novembre 1982n. 890" (art. 1 co. 1)⁶⁷.

L'art. 38, co. 2, D.Lgs. n. 546/1992 (rubricato "Richiesta di copie enotificazione della sentenza") dispone, tra l'altro, che "le parti hanno l'onere di provvedere direttamente alla notificazione della sentenza alle altre parti a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile". Tale disposizione deve esser letta in combinazione con il successivo art. 51, co. 1, il quale stabilisce, tra l'altro, che "il termine per impugnare la sentenza della Commissione Tributaria è di sessanta giorni, decorrente dalla sua notificazione ad istanza di parte, salvo quanto disposto dall'art. 38 comma 3".

Il richiamo al primo periodo di quest'ultima disposizione si riferisce all'ipotesi di decadenza dall'impugnazione della sentenza non notificata e la parte del giudizio tributario che abbia interesse alla decorrenza del termine

(66) Cfr., ad es., la L. 19 ottobre 1999 n. 422, che ha reso esecutiva la Convenzione di Bruxelles 26 maggio 1997, sulla notificazione negli Stati membri dell'Unione Europea di atti giudiziari ed extragiudiziari in materia civile e commerciale.

(67) Cass., 29 gennaio 2008, n. 1911; Cass., 2 maggio 2001, n. 6166.

"breve" di impugnazione, di cui al primo comma dell'art. 51, ivi compreso il ricorso per Cassazione (cfr. art. 50), ha l'onere di "provvedere direttamente alla notificazione della sentenza", ex art. 38, co. 2, D.Lgs. n. 546/1992⁶⁸.

Nell'attuale disciplina l'unico atto idoneo a determinare la decorrenza del termine d'impugnazione è costituito dalla notificazione della sentenza ad istanza della parte che vi ha interesse.

Viene sostituita la "facoltà" di notificazione, propria della previgente disciplina, con quella di "onere", con conseguente necessità di tenere un determinato comportamento per la realizzazione di un interesse proprio della parte, costituito dall'abbreviazione del processo⁶⁹.

La "comunicazione" del dispositivo della sentenza alle parti costituite, effettuata a cura della segreteria del giudice che l'ha pronunciata (art. 37, co. 2, D.Lgs. n. 546/1992), è finalizzata esclusivamente a dare "notizia" alle parti dell'avvenuta sua pubblicazione.

Le **comunicazioni** vanno effettuate mediante avviso di segreteria alle parti personalmente o a mezzo posta con A/R in plico senza busta (art. 16, D.Lgs. n. 546/1992).

Se destinate all'Ufficio o ente locale occorre la trasmissione di elenco in duplice esemplare.

Devono ritenersi valide anche nel giudizio tributario le comunicazioni effettuate mediante **e-mail**, con risposta di conferma documentata dalla relativa stampa cartacea⁷⁰.

La **prova dell'avvenuta tempestiva consegna** dell'atto da notificare agli ufficiali giudiziari non può essere ricavata dall'apposizione di un timbro con data e numero di cronologico ma privo di sottoscrizione anche con mera sigla⁷¹.

(68) Va evidenziata la differenza tra il criterio direttivo, fissato dall'art. 30, co. 1, lett. g), n. 3, della Legge di delegazione n. 413 del 1991: "Disciplina della sospensione, dell'interruzione e dell'estinzione del processo, nonché della decadenza dall'impugnazione, al fine di abbreviare la pendenza del processo in relazione all'inerzia delle parti" e la disciplina previgente (art. 38, co. 5, del D.P.R. n. 636 del 1972, nel testo sostituito dall'art. 25, D.P.R. n. 739/1981) secondo cui "le parti hanno la facoltà di provvedere direttamente alla notificazione della decisione".

(69) Nella vigenza del D.P.R. n. 636/1972, in cui il termine breve per la proposizione dell'impugnazione, previsto dagli artt. 22, co. 1, e 25 co. 1, decorreva dalla data di comunicazione del suo dispositivo a cura della segreteria e la sua notificazione ad istanza di parte era efficace al predetto fine soltanto nelle ipotesi di omessa comunicazione del dispositivo, ovvero di sua comunicazione successivamente alla notificazione.

(70) Cass., Sez. lav., 19 febbraio 2008, n. 4061.

(71) Cass., 31 marzo 2011, n. 7351; contra Cass., 23 febbraio 2010, n. 4291.

20. LA MANCANZA DELLA RELATA DETERMINA LA NULLITÀ DELLA NOTIFICA?

Trattasi di questione controversa nella giurisprudenza di merito tributaria che, in qualche caso, disattende un orientamento consolidato delle Sezioni Unite.

Si è, infatti, affermato che la **relata di notifica** è prevista come momento fondamentale nell'ambito del procedimento di notificazione sia dal codice di rito che dalla normativa speciale e non è integralmente surrogabile dall'attività dell'ufficiale postale, sicché la sua mancanza, anche nella notificazione a mezzo del servizio postale, non può essere ritenuta una mera irregolarità, escludendosi che la nullità della notificazione possa essere stata sanata dal tempestivo ricorso proposto dal contribuente.

Si è ritenuto che la **mancata compilazione della relata** in violazione dell'articolo 148 c.p.c., determina non la semplice nullità della notifica, bensì la giuridica inesistenza della stessa, patologia non sanabile in senso assoluto⁷².

La L. n. 890/1982 scinde in due distinti momenti la fase del procedimento notificatorio, usualmente definita di "trasmissione e di consegna" dell'atto da notificare, di regola attribuita in via esclusiva all'ufficiale giudiziario, ed affida a quest'ultimo solo alcuni adempimenti della fase di trasmissione, ed al servizio postale (ed ai suoi agenti) i residui adempimenti della stessa fase, nonché tutti gli adempimenti della fase della consegna.

In dettaglio, all'ufficiale giudiziario è attribuito il compito di inserire l'atto da notificare in una busta chiusa (sulla quale deve apporre le indicazioni delle generalità del destinatario, il numero del registro cronologico, la propria sottoscrizione ed il sigillo dell'ufficio); di presentare quel plico all'ufficio postale per la spedizione al destinatario con raccomandata con avviso di ricevimento, unitamente all'avviso di ricevimento da lui compilato in alcune parti e contenente anch'esso l'indicazione del numero cronologico.

Al servizio postale compete, invece, oltre che il rilascio all'ufficiale giudiziario della ricevuta della spedizione della raccomandata, l'inoltro del plico e la sua consegna al destinatario.

Le Sezioni Unite sono di contrario avviso rispetto alla valutazione della giurisprudenza di merito.

La scissione della fase di trasmissione e consegna non può che imporre anche la scissione della fase di documentazione del procedimento di no-

(72) Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sez. XXII, sentenza 28 maggio n2010, n. 61.

tificazione, nel senso che ciascuno dei due organi deve provvedere alla redazione della relazione degli adempimenti di sua pertinenza, la L. n. 890/1982 impone all'ufficiale giudiziario di scrivere la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia facendo menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia (art. 3, co. 1), e, all'agente postale, di documentare la propria attività nell'avviso di ricevimento, che "deve essere completato in ogni sua parte, e munito del bollo dell'ufficio postale recante la data dello stesso giorno di consegna, e spedito in raccomandazione all'indirizzo già predisposto dall'ufficiale giudiziario" (art. 4, co. 1).

La scissione dell'attività di documentazione della notificazione a mezzo posta nei due atti - autonomi, anche se collegati - della relazione dell'ufficiale giudiziario e dell'avviso di ricevimento, pone il problema relativo agli effetti della carenza di uno di essi, sulla validità della notificazione stessa, stante il principio che la radicale mancanza della sua documentazione determina l'inesistenza giuridica della notificazione.

In ordine alla mancata allegazione dell'avviso di ricevimento, è consolidato l'orientamento che poiché nelle notifiche a mezzo posta il procedimento notificatorio non si esaurisce con la spedizione dell'atto, ma si perfeziona con la consegna del relativo plico al destinatario, e poiché l'avviso di ricevimento è l'unico mezzo che possa documentare il perfezionamento della notifica, la mancata allegazione di quel documento determina l'inesistenza giuridica della notificazione, con conseguente impossibilità per il giudice di disporre la rinnovazione. D'altra parte, non è certamente sostenibile una diversa conclusione, di fronte all'espressa prescrizione del quarto comma dell'art. 4, L. n. 890/1982 per il quale "l'avviso di ricevimento costituisce prova dell'eseguita notificazione".

I dubbi sorgono nel caso in cui, invece, sia allegato l'avviso di ricevimento attestante la valida consegna dell'atto da notificare nella sfera giuridica del destinatario, ma difetti la relazione dell'ufficiale giudiziario prescritta dal primo comma dell'art. 3, L. n. 890/1982.

L'avviso di ricevimento certifica il momento essenziale della notifica costituito dalla consegna dell'atto che si assume essere stato notificato e che enuncia tutti i dati che, giusta le prescrizioni dell'art. 148 c.p.c., costituiscono requisiti della relazione di notifica.

Ne discende che il procedimento complesso della documentazione della notificazione a mezzo posta non è totalmente carente e l'ipotesi in esame non può essere ricondotta a quella della radicale assenza della relazione di notifica, ma deve essere valutata alla stregua di quelle in cui difetti un solo

elemento della relazione stessa.

Occorre, quindi, valutare, ai fini degli effetti della carenza dell'adempimento in esame sulla validità della notificazione, l'essenzialità dello stesso adempimento nell'economia, e nel sistema, delle notificazioni a mezzo posta.

Risulta determinante la ricostruzione del contenuto della relazione dell'ufficiale giudiziario e della sua funzione, occorrendo rifarsi esclusivamente alla disciplina dettata dall'art. 3, co. 1, L. n. 890/1982, e non già a quella dell'art. 148 c.p.c., atteso che quest'ultima attiene alla notificazione con le modalità ordinarie, nella quale tutte le fasi della notificazione sono eseguite dall'ufficiale giudiziario, e che, comunque, i dati relativi alla consegna ai destinatari risultano dall'avviso di ricevimento.

Alla stregua del richiamato art. 3 va detto, preliminarmente, che la relazione non può che limitarsi ad enunciare un'attività futura dell'ufficiale giudiziario. Infatti, dovendo essere redatta, con identico contenuto, anche sulla "copia" che sarà poi inserita nella busta da presentare chiusa all'ufficio postale, non può che essere compilata anteriormente all'inserimento stesso ed alla spedizione del plico.

Nel contempo, si deve escludere che in quella relazione l'ufficiale giudiziario attesti la conformità dell'atto che inserirà nella busta a quello che dovrà essere restituito al notificante, non essendovi alcuna norma positiva che preveda detto adempimento; né, in contrario, può essere valorizzato il disposto dell'art. 137 co. 2 c.p.c. perché questo si limita a prescrivere che la "copia" consegnata deve essere "conforme all'originale" e, non anche che l'ufficiale giudiziario deve procedere ad accertare tale conformità.

Nello stesso senso, depongono, in primo luogo, il rilievo che neanche l'art. 148 c.p.c. impone all'ufficiale giudiziario di certificare la conformità della copia consegnata, o comunque, di enunciare d'aver consegnato una copia conforme.

Il disposto dell'art. 111, D.P.R. 15 dicembre 1959, n. 1229 (contenente l'Ordinamento degli ufficiali giudiziari), attribuisce all'ufficiale giudiziario la potestà di autenticare le copie degli atti da notificare, ma non subordina l'esercizio alla richiesta delle parti, il che denota che l'autenticazione di conformità non è un adempimento ontologico della notificazione.

Infine, l'art. 165 ultimo comma dello stesso D.P.R. n. 1222/1959 che consente all'aiutante dell'ufficiale giudiziario di procedere alle notificazioni, riserva espressamente all'ufficiale giudiziario "l'autenticazione delle copie di cui all'art. 111" avanti richiamata, ribadisce che la stessa au-

tenticazione non è un atto intrinsecamente ricompreso nella notificazione, una volta che, appunto, l'aiutante ufficiale giudiziario, nel procedervi, non può però provvedere alla certificazione di conformità, e che, perciò, questa, ove richiesta, dovrà essere compiuta, preventivamente e separatamente dall'ufficiale giudiziario.

In realtà, la non immanenza della funzione certificatoria, espressa o implicita, al procedimento notificatorio e, di conseguente alla sua documentazione, si evince anche dalla constatazione che, evidentemente, tale attività sarebbe del tutto ultronea e, addirittura non attuabile, nelle ipotesi in cui la "copia" da consegnare al destinatario sia già autenticata da altri (ad es. dal cancelliere nel caso di notifica della sentenza), o in quelle in cui al destinatario debba essere consegnato un originale, come, appunto, nelle ipotesi di notificazione della contestazione delle violazioni amministrative.

In definitiva, con la relazione ex art. 3, co. 1, L. n. 890/1982, l'ufficiale giudiziario si limita ad attestare che "inserirà" l'atto da notificare in una busta che poi spedisirà, chiusa, al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento da un ufficio postale che deve indicare in modo specifico.

Quindi, quella relazione, proprio perché redatta prima dell'esecuzione dei vari adempimenti dell'ufficiale giudiziario, non potrà mai fornire la dimostrazione della loro sussistenza; ed in realtà, la prova dell'avvenuta presentazione del plico all'ufficio postale sarà data, esclusivamente, dalla ricevuta della spedizione della raccomandata che, proprio per questa funzione, l'art. 5, L. n. 890/1982 impone all'ufficiale giudiziario di conservare e di annotare nel registro cronologico. Parimenti, non potrà precludere al destinatario di negare (e di dimostrare con ogni mezzo) che nella busta pervenutagli fosse contenuto l'atto che il notificante assume essergli stato trasmesso, o che l'atto ivi contenuto fosse conforme all'asserito originale.

Nel contempo, la relazione è superflua ai fini della significazione al destinatario dell'organo che ha proceduto alla notifica, in quanto quel dato risulta dalla busta contenente l'atto, sulla quale, come si è detto, l'ufficiale giudiziario deve apporre "il numero del registro cronologico, la propria sottoscrizione ed il sigillo dell'ufficio".

Infine, non deve e non può fornire la certezza sui soggetti ai quali l'atto è stato consegnato, in quanto tal funzione è assolta dall'avviso di ricevimento.

Ne discende che la relazione ex art. 3, L. n. 890/1982 ha il solo scopo di fornire al terzo notificante la garanzia dell'effettuazione della no-

tifica a mezzo del servizio postale, nonché il dato (l'indicazione dell'ufficio postale al quale presenterà il plico per l'invio al destinatario) indispensabile per gli accertamenti da espletare in caso di eventuali disguidi.

Ma ne discende, soprattutto, che stante il suo contenuto ed il suo scopo, la relazione non assolve (quanto meno nei riguardi del destinatario) alcuna funzione essenziale al procedimento notificatorio.

L'affermazione trova definitivo conforto nel dato normativo perché la constatazione che la legge sulle notificazioni a mezzo posta, mentre prescrive espressamente che l'avviso di accertamento costituisce prova della notificazione - e, così, ne detta l'essenzialità - non contiene alcuna indicazione in ordine all'efficacia probatoria della relazione dell'ufficiale giudiziario, denota in modo univoco che, nel sistema di quella legge, questo adempimento non ha carattere e natura di requisito essenziale ai fini dell'esistenza giuridica della fase di documentazione dell'avvenuta notificazione.

Risulta legittimata, allora, l'ulteriore conclusione che quando sia allegato l'avviso di ricevimento ritualmente completato, l'omissione dell'apposizione della relazione, non solo nella copia per il destinatario (e ciò risulta incontestabile sol che si consideri che tutti i dati del procedimento notificatorio per lui essenziali sono enunciati nella busta consegnatagli) ma altresì nell'originale, non può determinare l'inesistenza giuridica della documentazione della notifica e, con ciò, della notifica stessa; e, correlativamente, che siffatta omissione realizza un semplice vizio che, comunque, a tutto concedere, non può essere fatto valere dal destinatario, una volta che l'adempimento non è previsto nel suo interesse (arg. art. 157, co. 2, c.p.c.).

Nell'ipotesi che alla notifica a mezzo posta provveda lo stesso notificante l'omissione non può che realizzare una mera irregolarità.

Invero, alla conclusione secondo cui la relazione assolve la sola funzione di "garantire" il notificante, ed è prevista nel suo esclusivo interesse, è direttamente consequenziale il corollario che nelle ipotesi in cui la notificazione a mezzo posta sia effettuata dallo stesso notificante ed è allegato l'avviso di ricevimento, la stessa è sostanzialmente superflua, di modo che la sua carenza non può inficiare in alcun modo la validità della documentazione e della notificazione⁷³.

(73) Cass., SS.OO., 19 luglio 1995, n. 7821.

21. IN CASO DI SPEDIZIONE DEL RICORSO A MEZZO POSTA VA FORNITA LA PROVA DELLA CONSEGNA ALL'UFFICIO POSTALE DELLA RICEZIONE DELLA CARTOLINA COMPROVANTE LA RICEZIONE DELL'ATTO DA PARTE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA?

Se la notificazione avviene **a mezzo del servizio postale**, la mancata apposizione della relata di notifica sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario, ai sensi della L. n. 890/1982, comporta non l'inesistenza, ma la mera irregolarità della notificazione, atteso che la fase essenziale del procedimento notificatorio è costituita dall'attività dell'agente postale, mentre quella dell'ufficiale giudiziario ha il solo scopo di fornire al notificante la prova dell'avvenuta spedizione e l'indicazione dell'ufficio postale al quale è stato consegnato il plico.

Qualora, quindi, sia allegato l'avviso di ricevimento ritualmente completato, l'omessa apposizione della relata integra un semplice vizio, che non può essere fatto valere dal destinatario, non essendo tale adempimento previsto nel suo interesse⁷⁴.

Quando debba accertarsene il perfezionamento nei confronti del destinatario, la prova della tempestività esige che, nel termine di cui all'art. 327 c.p.c., vi sia stata la presentazione dell'atto all'ufficio postale; ne consegue la tardività dell'appello se la data del relativo atto risulti da un mero elenco di trasmissione recante la data, la dicitura ed il timbro della sola Agenzia delle Entrate, richiedente la notifica e non una ricevuta delle Poste che, quale terzo addetto a tale adempimento, deve a sua volta certificare in modo incontrovertibile di aver ricevuto l'atto in questione in quella data⁷⁵.

Qualora l'impugnazione di una sentenza non sia stata notificata presso il domicilio eletto, ma **presso il procuratore non domiciliatario**, non trova applicazione l'art. 330 c.p.c., ma l'art. 17, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, atteso il carattere speciale di tale disposizione, che prevale, come già evidenziato, sulla disciplina dettata dal codice di procedura civile; la notificazione peraltro, in quanto effettuata in un luogo che ha pur sempre un collegamento con il destinatario, non è giuridicamente inesistente, ma è affetta da nullità, sanabile "*ex tunc*" per effetto del raggiungimento dello scopo dell'atto, sia mediante la rinnovazione della notificazione, sia mediante la costituzione in giudizio dell'intimato⁷⁶.

(74) Cass., 21 gennaio 2011, n.1371.

(75) Cass., 10 agosto 2010, n. 18551.

(76) Cass., 1 giugno 2007, n. 12908.

Se la parte vittoriosa non ha dichiarato una residenza o eletto domicilio all'atto della notificazione della sentenza, o comunque non ha notificato la sentenza, la notifica dell'impugnazione può essere fatta presso il procuratore costituito o nella residenza dichiarata o nel domicilio eletto per il giudizio.

Il **procuratore costituito** risulta destinatario della notifica in quanto tale e non in quanto domiciliatario della parte, non essendo peraltro necessario, quando la parte sia costituita a mezzo di due procuratori, che la notificazione ai sensi dell'art. 330 citato sia effettuata ad entrambi, ovvero a quello di essi che risulti domiciliatario, posto che, quando la parte sia costituita nel giudizio di primo grado a mezzo di due procuratori con uguali poteri di rappresentanza ed uno solo di essi sia stato designato come domiciliatario, la notifica dell'impugnazione è valida anche se eseguita presso il procuratore costituito che non risulti domiciliatario⁷⁷.

Tuttavia la **notificazione della sentenza in forma esecutiva**, direttamente alla controparte, anziché, ex artt. 170, co. 1 (dopo la costituzione in giudizio tutte le notificazioni e le comunicazioni si fanno al procuratore costituito, salvo che la legge disponga altrimenti) e 285 c.p.c. (la notificazione della sentenza, al fine della decorrenza del termine per l'impugnazione, si fa, su istanza di parte, a norma dell'art. 170), non è idonea a far decorrere il termine breve di impugnazione né per il notificante, né per il notificato.

Infatti quello che rileva non è l'effettiva conoscenza, bensì la *predisposizione di "quegli schemi legali tipici a cui un tale effetto viene riconosciuto"*⁷⁸

Va affermata la "prevalenza" dell'art. 17 del decreto legislativo citato sull'art. 330 c.p.c. che non è applicabile al giudizio tributario, nonostante l'espressa previsione dell'assistenza tecnica obbligatoria (per le parti diverse dall'Ufficio del Ministero delle Finanze o dell'ente locale) nonché l'esplicito riferimento alla costituzione in giudizio (artt. 22 e 23)⁷⁹.

Non rileva che il professionista abilitato risulti investito tanto della difesa quanto del potere di rappresentanza, ovvero soltanto della difesa⁸⁰.

(77) Cass., 1 giugno 2007, n. 12908; Cass., n. 5759/2004; Cass., n. 4600/2000.

(78) Cass., 13 giugno 2011, n. 12898.

(79) Nel previgente D.P.R. n. 636/1972 era esclusa l'applicabilità al giudizio tributario dell'art. 170 c.p.c. (e, in parte, anche dell'art. 330 c.p.c.), ritenendo tale conclusione logica conseguenza della non obbligatorietà del patrocinio e della mancata previsione della costituzione in giudizio della parte nel "vecchio" processo tributario.

80 Cfr. Cass., n. 8972/2007, che, sia pure implicitamente e senza argomentare in proposito, ammette l'applicabilità dell'art. 330 c.p.c., nel giudizio tributario.

Stante il carattere generale delle previsioni di cui agli artt. 16 e 17, D.Lgs. n. 546/1992, esse sono applicabili in ogni caso di comunicazioni e notificazioni previste per il processo dinanzi alle commissioni tributarie, prevalendo pertanto, senza possibilità di distinguo, sulle diverse prescrizioni del codice di rito.

La notifica può anche avvenire con lettera raccomandata a.r. del servizio postale ai sensi dell'art. 16, D.Lgs. n. 546/1992 e in tal caso la notifica non si esaurisce con la spedizione dell'atto, ma si perfeziona con la consegna del plico al destinatario, e la relativa prova è fornita dal deposito della cartolina di ritorno.

L'omessa produzione della cartolina preclude l'esame della tempestività dell'impugnazione, ma solo a condizione che la controparte contesti che l'irregolarità del contribuente abbia impedito all'atto di raggiungere il suo scopo, o se la controparte non si costituisce in giudizio, ma non può essere ritenuta causa d'inammissibilità l'inoltro del ricorso con raccomandata senza avviso di ricevimento, trattandosi di mera irregolarità, potendo il ricorrente, sempre chiedere all'ufficio postale il duplicato della cartolina di ricevimento mai ritornata e poi chiedere al giudice di essere rimesso nei termini⁸¹.

Pertanto, se il notificato si è ritualmente costituito si verifica la "sanatoria" della nullità ex art. 156 c.p.c. non potendo il giudice pronunciare la nullità dell'atto se questo ha raggiunto lo scopo a cui è destinato, rendendo superflua la produzione della cartolina di ricevimento.

22. È VALIDO IL RICORSO NOTIFICATO AD UFFICIO INCOMPETENTE?

La speciale disciplina del processo tributario dettata dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e, segnatamente, per l'introduzione del giudizio, dagli artt. 10, 11 e 12, attribuisce agli uffici finanziari che hanno emesso l'atto impugnato la capacità di stare in giudizio, il che comporta l'identificazione delle diverse articolazioni dell'amministrazione finanziaria ai fini della *legitimatio ad causam e ad processum* come distinti soggetti giuridici.

Va, quindi, dichiarato inammissibile il ricorso notificato ad ufficio diverso da quello che aveva emesso l'atto impugnato, a nulla valendo la costituzione in giudizio dell'ufficio competente, avvenuta per far valere la tardività dell'impugnazione, qualora l'atto introduttivo sia pervenuto ad esso, dall'uffi-

(81) Cass., n. 16572/2011.

cio incompetente cui era stato notificato, oltre il termine di sessanta giorni⁸².

Tuttavia ricorrendo l'ipotesi, prevista dall'art. 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 644, di costituzione in una medesima circoscrizione territoriale di due distinti ed autonomi uffici distrettuali delle imposte dirette, assegnatari di differenti servizi, non può essere ritenuto inammissibile ove l'atto impugnato non contenga alcuna indicazione nominalistica dell'ufficio finanziario.

Ritenere inammissibile il ricorso si porrebbe in contrasto con il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino, ora codificato, in materia tributaria, dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, ma già costituente, alla luce degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., un principio fondamentale dell'ordinamento vigente anche a prescindere, ed oltre, la portata della normativa del 2000, ed idoneo ad orientare la soluzione di questioni, come quella di specie, basata su formalistiche distinzioni di servizi espliciti nel medesimo settore impositivo⁸³.

L'art. 20, co. 1, D.Lgs. n. 546/1992, stabilisce che "il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16" e l'art. 21, co. 1, sanziona con l'inammissibilità la mancata proposizione del ricorso entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato.

L'art. 22, co. 2, del decreto legislativo citato, prevede la rilevanza d'ufficio - in ogni stato e grado del giudizio - dell'inammissibilità del ricorso "anche se la parte resistente si costituisce [...]". Il determinarsi di tale situazione comporta, infatti, la definitività dell'atto impugnato.

La proposizione dell'atto introduttivo del giudizio è sottoposto a formalità e termini previsti a pena di inammissibilità dell'atto stesso e non è ipotizzabile una sanatoria di quanto sancito a pena d'inammissibilità per effetto della costituzione della parte convenuta, in quanto tale costituzione, se ai sensi dell'art. 156 c.p.c., co. 3, può sanare vizi inerenti la notificazione dell'atto introduttivo, stante il raggiungimento dello scopo perseguito dalle norme che regolano tale notificazione, comunque non vale ad inficiare "*a posteriori*" la definitività del provvedimento impositivo, per l'avvenuta perdita del diritto d'impugnarlo, venendo altrimenti detta costituzione sostanzialmente a tradursi in un'inammissibile ipotesi di rimessione in termini⁸⁴.

In controtendenza è stato ritenuto ammissibile il ricorso notificato presso l'ufficio comunale non competente, indirizzato in sede diversa da quella legale del Comune, cioè all'ufficio competente *ratione materiae*.

(82) Cass., 20 aprile 2007, n. 9395.

(83) Cass., 14 marzo 2007, n. 5951.

(84) Cass., n. 11222/2002.

L'ufficio che riceve il ricorso in ossequio al principio generale di tutela dell'affidamento del contribuente ed al conseguente dovere di collaborazione (art. 10, L. n. 212/2000), è tenuto, facendo parte della medesima Amministrazione, a trasmettere il ricorso all'ufficio competente⁸⁵.

23. A CHI VA NOTIFICATO IL RICORSO AVVERSO UNA CARTELLA ESATTORIALE EMESSA DAL CENTRO DI SERVIZIO?

Il ricorso avverso una cartella esattoriale emessa dal Centro di Servizio va notificato a quest'ultimo ufficio, in virtù dell'esplicito richiamo all'art. 10, D.P.R. n. 78711980, contenuto nell'art. 20, co. 3, D.Lgs. n. 54611992, ma, nell'instaurato giudizio, l'unica parte processuale legittimata è l'Ufficio delle Entrate, al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso ed al quale, di conseguenza, va notificato l'eventuale ricorso in appello. Qualora, però, il contribuente abbia per errore notificato l'atto di impugnazione al Centro di Servizio, quest'ultimo, in ossequio al principio generale di tutela dell'affidamento del contribuente ed al conseguente dovere di collaborazione (art. 10, L. n. 212/2000), è tenuto, facendo parte della medesima Amministrazione finanziaria, a trasmettere il ricorso al competente Ufficio delle Entrate, conseguendone, in difetto, che la mancata tempestiva costituzione dell'Ufficio in appello non è imputabile al contribuente, bensì all'Amministrazione medesima⁸⁶.

24. QUANDO PUÒ FARSI LA NOTIFICA PRESSO LA SEGRETERIA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA?

La notifica effettuata presso la segreteria della Commissione è regolare alla luce del principio secondo cui "Nel corso del processo tributario le notificazioni devono effettuarsi nel domicilio eletto o nella residenza dichiarata in ricorso e, in mancanza o assoluta incertezza delle relative indicazioni, a norma del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 17, comma 3, presso la segreteria della commissione"⁸⁷.

(85) Cass., 8 ottobre 2010, n. 20851; Cass., 10 febbraio 2010, n. 2937.

(86) Cass., 10 febbraio 2010, n. 2937, in *Il Fisco*, 2010, 9, 1359, con nota di TURIS, *Il principio di collaborazione impone all'ufficio incompetente di trasmettere gli atti ricevuti a quello tenuto a risponderne al contribuente*.

(87) Cass., n. 7158/2009.

25. È AMMISSIBILE IL RICORSO NOTIFICATO PRESSO L'UFFICIO COMUNALE NON COMPETENTE?

È ammissibile il ricorso proposto nei confronti del Comune in persona del suo legale rappresentante, ancorché indirizzato in sede diversa da quella legale del Comune, cioè all'ufficio competente *ratione materiae*.

L'ufficio che riceve il ricorso in ossequio al principio generale di tutela dell'affidamento del contribuente ed al conseguente dovere di collaborazione (art. 10, L. n. 212/2000), è tenuto, facendo parte della medesima Amministrazione, a trasmettere il ricorso all'ufficio competente⁸⁸.

26. È VALIDA LA NOTIFICA A MANI PROPRIE?

L'art. 16, co. 2, che prevede una disciplina speciale sia per il contribuente, sia per gli organi dell'Amministrazione Finanziaria, richiama le norme del codice di procedura civile, ma fa "salvo quanto disposto dall'art. 17, D.Lgs. n. 546/92".

Tale ultima disposizione - in tema di luoghi delle notificazioni e comunicazioni - innanzitutto fa "salva la consegna a mani proprie"⁸⁹.

Tale effetto sanante, invece, non si verifica quando la costituzione della parte resistente od appellata sia avvenuta in modo invalido⁹⁰.

L'art. 49 del citato decreto legislativo (sulle impugnazioni in generale), nel richiamare alcune norme del codice di procedura civile e nell'escluderne altre, esplicitamente dispone che è "fatto salvo quanto disposto dal presente decreto", confermando così il principio di cui all'art. 1, ribadendo espressamente l'operatività anche in relazione alle impugnazioni, dei principi generali in materia di comunicazioni e notificazioni sanciti dai citati artt. 16 e 17⁹¹.

La notificazione della sentenza della Commissione Tributaria provinciale, ai sensi dell'art. 49, D.Lgs. n. 546/1992, è, quindi, soggetta alla disciplina dettata dagli artt. 16, co. 2, e 17 del citato D.Lgs. n. 546/1992, disposizione quest'ultima che al comma 1 innanzitutto fa salva la consegna in mani proprie.

L'espressione *mani proprie*, in base all'interpretazione letterale, im-

(88) Cass., 8 ottobre 2010, n. 20851; Cass., 10 febbraio 2010, n. 2937.

(89) Cass., 9 marzo 2007, n. 5504.

(90) Cass., 4 aprile 2008, n. 8777.

(91) Cass., 1 giugno 2007, n. 12908.

posta dalla natura processuale speciale della norma, è da riferire esclusivamente alla parte e, quindi, la consegna in mani proprie della parte rappresenta la modalità di comunicazione e notificazione di atti e provvedimenti alla quale si può sempre ricorrere⁹².

Pertanto, la notificazione della sentenza della Commissione Tributaria provinciale a mani proprie della parte che nel giudizio di primo grado si sia costituita a mezzo di un difensore, è valida ed idonea a fare decorrere il termine breve di impugnazione previsto dall'art. 51, co. 1, del citato decreto legislativo⁹³.

La notificata a mani del legale rappresentante della società e non in quelle del procuratore costituito, è, quindi, idonea a far decorrere il termine breve di sessanta giorni per impugnare la sentenza.

27. È VALIDA LA NOTIFICA AL PORTIERE?

In caso di notifica nelle mani del portiere, l'ufficiale giudiziario deve dare atto, oltre che dell'assenza del destinatario, delle vane ricerche delle altre persone preferenzialmente abilitate a ricevere l'atto, onde il relativo accertamento, sebbene non debba necessariamente tradursi in forme sacramentali, deve, nondimeno, attestare chiaramente l'assenza del destinatario e dei soggetti rientranti nelle categorie contemplate dal secondo comma dell'art. 139 c.p.c., secondo la successione preferenziale da detta norma tassativamente stabilita⁹⁴.

La successione preferenziale delle persone alle quali, ai sensi dell'art. 139 c.p.c., può essere consegnata, in caso di assenza del destinatario, la copia dell'atto da notificare, è tassativa.

Ne consegue che è nulla la notificazione a mani del portiere allorché la relazione dell'ufficiale giudiziario non contenga l'attestazione della ricerca e del mancato rinvenimento delle persone indicate nella predetta norma,

(92) *Contra* la Suprema Corte, con un isolato precedente, ha affermato che la notifica della sentenza eseguita in luogo diverso da quello prescritto, ma non privo di astratto collegamento con il destinatario, porterebbe alla conseguenza della nullità della notifica (non inesistenza), anche in caso di notificazione a mani proprie del destinatario con la conseguenza dell'inapplicabilità, in tal caso, del termine breve, Cass., n. 1640/2004 tuttavia tale decisione non fornisce alcuna motivazione in ordine alla pretermissione della prevalenza della norma speciale (notifica a mani proprie) su quella processuale ordinaria.

(93) Cass., 9 marzo 2007, n. 5504.

(94) Cass., 11 settembre 2010, n. 19417.

senza che dall'inequivoca risultanza della stessa relata e del suo esclusivo riferimento alla sola assenza del destinatario dell'atto possa diversamente dedursi⁹⁵.

L'ufficiale giudiziario deve, quindi, attestare l'inutile tentativo di consegna a mani proprie per l'assenza del destinatario e le vane ricerche delle altre persone abilitate in via preferenziale a ricevere l'atto. é, pertanto, nulla la notificazione nelle mani del portiere quando la relazione dell'ufficiale giudiziario non contenga l'attestazione del mancato rinvenimento delle persone indicate nella norma citata⁹⁶.

Non è necessario l'uso di formule sacramentali ed è legittima la notificazione eseguita dall'ufficiale giudiziario mediante consegna al portiere con l'attestazione, ad esempio, "*domiciliatario e familiari al momento assenti*"⁹⁷.

28. É VALIDA LA NOTIFICA EFFETTUATA A MANI DELLA DOMESTICA?

È valida la notifica effettuata presso l'abitazione del contribuente interessato con consegna a mani della sua domestica, se non contestata la convivenza o la circostanza che sia incaricata a ricevere.

Ai sensi dell'art. 160 c.p.c., la notificazione, anche se effettuata a mezzo della posta ed anche nell'ambito del contenzioso tributario, è nulla se non sono state effettivamente osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia e non anche se la relazione di notificazione non contiene le indicazioni necessarie per dimostrare che tali disposizioni sono state osservate.

In caso di mancanza di tali indicazioni l'osservanza delle disposizioni circa la persona alla quale la copia può essere consegnata può quindi essere dimostrata con ogni mezzo e solo in mancanza di tale prova la notifica potrà essere ritenuta nulla, ma ciò soltanto se il destinatario contesti specificamente che la persona alla quale la copia è stata consegnata non era con lui in alcuno dei rapporti richiesti dalla legge per la validità della notificazione. In caso contrario la sussistenza di tale rapporto deve ritenersi ammessa per non contestazione specifica e quindi non ha bisogno di essere provata.

Anche se tali indicazioni sono prescritte dall'art. 149 c.p.c. e dalla L.

(95) Cass., 11 settembre 2010, n. 19417.

(96) Cass., SS.oo., n. 8214 e 11332/2005.

(97) Cass., n. 24536/2009.

n. 890/1982, art. 7, co. 4, per l'inosservanza di tale prescrizione non è comminata la nullità sicché essa, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., non può essere dichiarata dal giudice⁹⁸.

29. IN CASO DI NOTIFICA A MANI DI PERSONA CHE SI DICHIARA ADDETTA ALLA RICEZIONE È POSSIBILE FORNIRE LA PROVA CONTRARIA?

Al fine di superare la presunzione circa il possesso, da parte del ricevente la notifica, della dichiarata qualità di soggetto incaricato della ricezione dell'atto, non costituisce idonea prova contraria, la copia libro matricola riguardante i dipendenti, nel periodo contestato, dello studio del difensore domiciliatario nonché la dichiarazione di costui circa il mancato conferimento di siffatto incarico, in quanto proveniente dal soggetto avente interesse all'invalidazione della notifica, anche al fine di sottrarsi ad eventuale responsabilità.

È irrilevante anche la denuncia presentata alla Procura della Repubblica non costituendo querela di falso a norma dell'art. 221 c.p.c.⁹⁹.

30. SI PRESUME LA QUALITÀ DI CONVIVENTE DELLA PERSONA CHE RICEVE L'ATTO?

Il rapporto di convivenza almeno temporanea della persona di famiglia che riceve il piego può essere presunto sulla base del fatto che il familiare si sia trovato nell'abitazione del destinatario ed abbia preso in consegna l'atto da notificare, mentre la suddetta presunzione può essere vinta dalla prova, posta a carico del destinatario della notifica, dell'insussistenza del rapporto di convivenza con il familiare consegnatario dell'atto.

Tuttavia in base ai principi di lealtà e buona fede regolanti il processo a norma dell'art. 88 c.p.c. la deduzione difensiva circa l'invalidità di una notifica effettuata al domicilio del contribuente e ricevuta da persona ivi rinvenuta, non può prescindere dalla specifica e plausibile deduzione della qualità della medesima e delle ragioni di presenza della predetta, non potendo il destinatario della notifica limitarsi ad una - necessariamente parziale - deduzione negativa, inidonea a soddisfare l'onere deduttivo e probatorio a suo carico¹⁰⁰.

⁹⁸ Cass., 17 settembre 2010, n. 19733.

⁹⁹ Cass., 18 novembre 2010, n. 23334.

¹⁰⁰ Cass., 30 giugno 2011, n. 14361.

31. IL TERMINE PER LE NOTIFICHE CHE SCADE DI SABATO È PROROGATO AL LUNEDÌ SUCCESSIVO?

È stata sottoposta al Primo Presidente della Corte di cassazione l'opportunità di devolvere alle Sezioni Unite l'interpretazione del quinto comma dell'art. 155 c.p.c. (aggiunto dalla L. n. 263/2005) per decidere se la proroga al primo giorno seguente non festivo "*ai termini per il compimento degli atti processuali svolti fuori dell'udienza che scadono nella giornata del sabato*", trovi applicazione anche ai termini relativi ad adempimenti che non debbono essere compiuti presso uffici giudiziari.

Al momento di andar in stampa non risulta ancora la pronuncia delle Sezioni Unite al riguardo che ha riflessi anche sulle notifiche in materia tributaria¹⁰¹.

32. SONO VALIDE LE NOTIFICAZIONI E COMUNICAZIONI DI DOCUMENTI INFORMATICI?

L'art. 137 c.p.c., al co. 4, inserito dall'art. 45, co. 18, letto a), L. n. 69/2009, stabilisce che "se l'atto da notificare o comunicare è costituito da un documento informatico e il destinatario non possiede indirizzo di posta elettronica certificata, l'ufficiale giudiziario esegue la notificazione mediante consegna di una copia dell'atto su supporto cartaceo, da lui dichiarata conforme all'originale, e conserva il documento informatico per i due anni successivi.

Se richiesto, l'ufficiale giudiziario invia l'atto notificato anche attraverso strumenti telematici all'indirizzo di posta elettronica dichiarato dal destinatario della notifica o dal suo procuratore, ovvero consegna ai medesimi, previa esazione dei relativi diritti, copia dell'atto notificato, su supporto informatico non riscrivibile".

Le società di nuova costituzione devono indicare il proprio indirizzo di posta elettronica certificata, o analogo indirizzo di posta elettronica, nella domanda di iscrizione al Registro delle imprese, mentre per le società già costituite è stato stabilito un termine triennale per comunicare al Registro delle imprese l'indirizzo di posta elettronica certificata.

(101) Cass., ordinanza 3 marzo 2011, n. 5144, nel caso di specie occorre stabilire in quale data si fosse perfezionata una notifica a mezzo posta, per decorrenza del termine di dieci giorni di giacenza presso l'ufficio postale; la Corte d'Appello aveva ritenuto che il termine - che scadeva di sabato - fosse prorogato *ope legis* al lunedì successivo e che quindi il Tribunale avesse dichiarato il fallimento prima della scadenza del termine di 15 giorni dal perfezionamento della notifica del decreto di convocazione del fallimento stabilito dall'art. 15, Legge fallimentare.

I professionisti iscritti in albi ed elenchi istituiti con legge dello Stato comunicano ai rispettivi ordini o collegi il proprio indirizzo di posta elettronica o analogo indirizzo di posta elettronica di cui al comma 6 certificata entro un anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

Gli ordini e i collegi pubblicano in un elenco riservato, consultabile in via telematica esclusivamente dalle pubbliche amministrazioni, i dati identificativi degli iscritti con il relativo indirizzo di posta elettronica certificata.

Anche le Amministrazioni pubbliche, ivi comprese le Agenzie fiscali, devono istituire una casella di posta certificata o analogo indirizzo di posta elettronica.

33. È VALIDA LA NOTIFICA SE AVVIENE CON INVIO DEL PLICO POSTALE DEL RICORSO IN BUSTA CHIUSA?

Nel caso in cui non sia contestata la tempestività ovvero una difformità della copia depositata rispetto all'originale notificato, la circostanza che la spedizione a mezzo posta dell'atto d'impugnazione non sia stata eseguita con plico raccomandato senza busta non rileva ai fini dell'ammissibilità dell'appello quando il contenuto della busta e la riferibilità alla parte non siano contestati¹⁰².

Deve, infatti, ritenersi sanata tale nullità ove l'Amministrazione finanziaria non contesti il contenuto della busta, ma l'Amministrazione finanziaria può sempre eccepire il mancato inserimento, nella busta, del documento in contestazione¹⁰³.

34. QUALI SONO LE CONSEGUENZE IN CASO DI OMESSA NOTIFICA AD UNA DELLE PARTI IN CAUSA INSCINDIBILE?

In caso di omessa notifica ad una delle parti in una causa inscindibile cioè fra più parti legate da vincolo di litisconsorzio necessario, non in una causa fra più parti in causa o in cause tra loro dipendenti e la parte soccombente o una delle parti soccombenti, si sia limitata a proporre appello contro una parte o solo contro le parti vittoriose, non notificando, quindi, l'atto a tutte le parti del precedente giudizio, il giudice deve ordinare l'integrazione del contraddittorio e l'effetto conservativo dell'impugnazione si verifica nei confronti di tutti i

(102) Cass., 8 febbraio 2011, n. 3146.

(103) Cass., 30 marzo 2007, n. 7961.

compartecipanti al giudizio a condizione che l'atto di appello sia stato notificato nei termini ad almeno uno di essi, mentre è irrilevante che la notifica dell'impugnazione sia stata effettuata solo alle parti vittoriose e non alle soccombenti in quanto il dettato dell'art. 331 c.p.c. si riferisce a tutte le parti che sono litisconsorti necessari senza alcuna distinzione¹⁰⁴.

Quindi la notificazione dell'impugnazione relativa a cause inscindibili eseguita nei termini di legge nei confronti di uno solo dei litisconsorti necessari introduce validamente il giudizio di gravame nei confronti di tutte le altre parti, anche in caso di nullità della notificazione e di mancata costituzione dell'appellato e in siffatta ipotesi, il giudice di appello deve ordinare la rinnovazione della notificazione nei confronti dell'appellato ex art. 291 c.p.c., nonché l'integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti gli altri litisconsorti necessari, ai sensi dell'art. 331 c.p.c.¹⁰⁵.

Tuttavia se il procuratore è costituito per più parti è sufficiente la consegna di una sola copia perché la notifica si intenda perfezionata nei confronti di tutte le parti assistite dal medesimo difensore.

35. IN CASO DI NOTIFICAZIONE A PIÙ PARTI DA QUANDO DECORRE IL TERMINE PER LA COSTITUZIONE DEL RICORRENTE?

In caso di **notificazione a più parti** del ricorso, il termine entro il quale l'attore o l'appellante devono costituirsi, decorre dalla prima notificazione, non dall'ultima.

La fase della notificazione è un procedimento e, come tale, deve essere considerato unitario; di conseguenza, trattandosi di notificazione unitaria, non sarebbe possibile immaginare una "formazione progressiva", in cui l'attore si costituisce dieci giorni dopo la prima notifica, dovendo in seguito necessariamente integrare la domanda con le altre notifiche, depositando l'originale, ex art. 165, co. 2, c.p.c.¹⁰⁶.

In precedenza si riteneva che il termine di costituzione dell'attore doveva decorrere dall'ultima delle notifiche. A tale impostazione ne è seguita, a breve, una contraria più restrittiva, secondo la quale il termine di costituzione dell'attore doveva decorrere, in caso di molteplici notificazioni dell'atto di citazione, dalla prima di queste.

(104) Cass., 20 aprile 2007, n. 9381; Cass., n. 10297/2001.

(105) Cass., 20 aprile 2007, n. 9381; Cass., n. 17828/2002.

(106) Cass., SS.OO., 18 maggio 2011, n. 10864.

36. PER LA NOTIFICA DI UN AVVISO DI ACCERTAMENTO SI PUÒ RICORRERE A UN'AGENZIA PRIVATA?

Quando il legislatore prescrive, per l'esecuzione di una notificazione il ricorso alla "raccomandata con avviso di ricevimento", non può che fare riferimento al cosiddetto servizio postale universale fornito dall'Ente Poste su tutto il territorio nazionale, con la conseguenza che qualora, tale adempimento sia affidato ad un'agenzia privata di recapito, esso non è conforme alla formalità prescritta dall'art. 140 c.p.c. e, pertanto, non è idoneo al perfezionamento del procedimento notificatorio¹⁰⁷.

In tale ultimo caso la notifica non si perfeziona.

¹⁰⁷ Cass., 17 febbraio 2011, n. 3932; Cass., 7 maggio 2008, n. 11095.

CAPITOLO II

NOTIFICHE NON GIUDIZIARIE

Sommario:

1. Dove vanno fatte le notifiche non giudiziarie al contribuente?
2. È valido il processo verbale di constatazione sottoscritto dal figlio del titolare?
3. Si applicano le norme processuali alla notifica degli atti di accertamento?
4. Come va notificato l'avviso di accertamento?
5. La notifica dell'avviso di accertamento può avvenire prima di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo?
6. Il vizio di notifica degli atti di accertamento, notificati dopo il 1 ottobre 2011 fa venire meno la validità di titolo esecutivo degli stessi?
7. Modalità di notifica della cartella esattoriale? Chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo?
8. La cartella esattoriale può essere notificata, anche direttamente da parte del Concessionario?
9. Nel caso in cui il destinatario di un avviso di accertamento tributario sia deceduto a chi va fatta la notifica?
10. Se la notificazione dell'avviso di accertamento è stata fatta nelle forme prescritte dall'art. 140 c.p.c., ai fini della prova dell'avvenuto perfezionamento del procedimento notificatorio, è necessaria la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata con la quale l'ufficiale giudiziario abbia dato notizia al destinatario dell'avvenuto compimento delle formalità di cui al suddetto articolo?
11. È valida la notifica all'ex amministratore della società?
12. È valida la notifica effettuata alla sede legale e non a quella effettiva?
13. Nel caso di irreperibilità assoluta del contribuente dove va notificato l'atto tributario?
14. È valida la notifica dell'atto impositivo eseguita a mani di persona convivente del destinatario?
15. È valida la notifica all'ex commissario liquidatore in caso di conclusione della procedura di liquidazione?
16. È valida la notifica di atto impositivo ad un indirizzo diverso da quello indicato nell'atto?
17. Sono valide le notifiche in materia di imposta comunale sugli immobili mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento?

18. La notifica nulla, ma sanata, fa decorrere il termine per impugnare?
19. Quali sono le modalità di notifica alla persona giuridica?
20. È valida la notifica all'amministratore colpito da misura interdittiva penale?
21. Come vanno effettuate le notifiche ai contribuenti non residenti?
22. La proroga al primo giorno seguente non festivo "ai termini per il compimento degli atti processuali svolti fuori dell'udienza che scadono nella giornata del sabato", si applica anche ai termini relativi ad adempimenti che non debbono essere compiuti presso uffici giudiziari?
23. È possibile notificare più avvisi di accertamento con un'unica raccomandata?
24. La società cancellata dal registro delle società può essere destinataria di atti tributari?

1. DOVE VANNO FATTE LE NOTIFICHE NON GIUDIZIARIE AL CONTRIBUENTE?

La disciplina delle notificazioni degli atti tributari si fonda sul criterio del domicilio fiscale e sull'onere preventivo del contribuente di indicare all'Ufficio tributario il proprio domicilio fiscale e di tenere detto ufficio costantemente informato delle eventuali variazioni; il mancato adempimento, originario o successivo, di tale onere di comunicazione legittima l'Ufficio procedente ad eseguire le notifiche comunque nel domicilio fiscale per ultimo noto, eventualmente nella forma semplificata di cui alla lett. e) dell'art. 60, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600¹.

Assume importanza la definizione di domicilio fiscale che è l'ambito territoriale entro il quale il contribuente deve essere localizzato ai fini dell'imposizione tributaria. La competenza dell'ufficio per l'accertamento viene stabilita sulla base di tale nozione; dal punto di vista tributario il concetto non coincide con quello del codice civile, in quanto per le persone fisiche è il comune nel cui registro anagrafico il soggetto è iscritto, per gli enti collettivi il centro in cui si trova la sede legale, per l'italiano residente all'estero quello di ultima residenza o di nascita, per lo straniero il comune nel quale ha la residenza o dimora da un anno.

(1) Sulla funzione della notifica dell'atto impositivo di garantire la conoscenza legale di un atto e di surrogare alla conoscenza, NICÒTINA, *In tema di notifica nel procedimento e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.* 2009, 9, 733.

L'art. 2 del T.U.I.R. (D.P.R. n. 917/1986) prevede che sono soggetti passivi Irpef le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato; si presumono residenti i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe e trasferiti in determinati Stati, individuati con decreto, salvo prova contraria.

Il giudice nazionale, per accertare l'effettiva residenza in Italia, deve compiere una valutazione globale di tutte le situazioni che lo riguardano, personali e patrimoniali. In particolare, per l'esistenza dei legami personali occorre fare riferimento a elementi quali: presenza fisica della persona e dei suoi familiari, disponibilità di un'abitazione, luogo in cui i figli frequentano effettivamente la scuola, luogo di svolgimento delle attività professionali, legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali².

Non è prova idonea a dimostrare la residenza in Italia, un'utenza elettrica intestata a un cittadino italiano, con tariffa per residenti, in un paese diverso dall'Italia, scritto all'A.I.R.E. (Anagrafe Italiana Residenti all'Esteri)³.

Tuttavia, essendo tale disciplina posta a garanzia dell'Amministrazione finanziaria cui non può essere addossato l'onere di ricercare il contribuente fuori del suo domicilio, la sua inosservanza non comporta, in ogni caso, l'illegittimità del procedimento notificatorio quando venga seguita una procedura più garantista nei confronti del contribuente⁴.

La notifica dell'atto amministrativo va fatta, quindi, presso il domicilio eletto, quindi anche presso lo studio del commercialista se ivi ha eletto domicilio, purché nel medesimo comune del domicilio fiscale (art. 60 D.P.R. n. 600/1973); la notifica nel "luogo" eletto come domicilio fiscale è obbligatoria per l'Amministrazione finanziarie⁵.

Il co. 1, letto d), D.P.R. n. 600/1973 attribuiva, infatti, la facoltà al contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano.

L'art. 38, D.L. n. 78/2010, ha modificato l'art. 60 del citato D.P.R.

Adesso i contribuenti che intendono eleggere un domicilio presso il quale ricevere la notifica degli atti o degli avvisi dell'Amministrazione finanziaria non possono più farlo attraverso la dichiarazione annuale, ma debbono effettuare una autonoma comunicazione all'amministrazione.

(2) Cass., n. 9856/2008.

(3) CTR Milano, Sez. XVI, 20 luglio 2011, n. 241.

(4) Cass., 20 gennaio 2011, n. 1206.

(5) Cass., 16 marzo 2011, n. 6114.

L'Agenzia delle Entrate ha predisposto un apposito modello, ai fini dell'elezione di domicilio, che dovrà essere utilizzato obbligatoriamente dal 2 gennaio 2012.

Il modello potrà essere inviato, per raccomandata a.r. in via telematica e dovrà essere utilizzato anche per revocare una precedente comunicazione.

Il domicilio eletto deve trovarsi nello stesso comune in cui il contribuente ha il proprio domicilio fiscale, mentre il contribuente residente all'estero può anche indicare un indirizzo estero purché non ne abbia già indicato uno in Italia o non abbia nominato un rappresentante fiscale nel territorio nazionale.

Gli eredi e i rappresentanti di minori, inabilitati o interdetti non possono indicare un domicilio per la notifica degli atti tributari per conto del contribuente deceduto.

La scelta del domicilio ha effetto dal trentesimo giorno successivo alla data di ricevimento della comunicazione.

L'esercizio della facoltà, da parte del contribuente - ai sensi dell'art. 60, co. 1, letto d), D.P.R. n. 600/1973 - di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale, ai fini della notificazione degli atti e degli avvisi che lo riguardano, determina, in capo all'Amministrazione finanziaria, l'obbligo di procedere alle conseguenti notifiche presso quel domicilio; ne consegue che è invalida la notifica dell'atto impositivo presupposto, eseguita ex art. 140 c.p.c. in luogo diverso dal domicilio eletto⁶.

Gli atti tributari, se non consegnati in mani proprie dell'interessato, devono essere notificati nel domicilio fiscale dello stesso, ed è esclusa l'applicabilità degli artt. 142 e 143 del c.p.c., riguardanti la notifica a persona residente all'estero, o di residenza, dimora o domicilio sconosciuti (cfr. art. 60, co. 1, letto f), D.P.R. n. 600/1973).

La disposizione dell'art. 60, co. 1, letto c), del D.P.R. in oggetto - secondo cui *"salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario"* - va riferita ad ogni ipotesi in cui l'atto pervenga comunque nelle mani del destinatario⁷.

I criteri da seguire per l'individuazione del domicilio fiscale del contribuente sono contenuti nell'art. 58 del citato D.P.R. n. 600/1973, per il quale

(6) Cass., 16 marzo 2011, n. 6113.

(7) Cass., 12 maggio 2011, n. 10434; la Suprema Corte ha ritenuto legittima la notifica di una cartella di pagamento effettuata non presso la sede della società contribuente, ma, ex art. 140 c.p.c., presso la residenza di un amministratore non più in carica, essendo stato, però, ritirato l'atto in comune dall'amministratore effettivo.

ogni soggetto passivo d'imposta si intende domiciliato in un comune dello Stato e il comune di domicilio fiscale coincide:

- per le **persone fisiche residenti nel territorio dello Stato**, con il comune nella cui anagrafe sono iscritte;
- per quelle **non residenti**, con il comune in cui è stato prodotto il reddito o, se il reddito è stato prodotto in più comuni, in quello in cui si è prodotto il reddito più elevato;
- per i **soggetti diversi dalle persone fisiche**, con il comune in cui si trova la sede legale, quella amministrativa, ovvero una sede secondaria.

Qualora, poi, l'applicazione degli artt. 58 e 59, D.P.R. n. 600/1973 porti all'identificazione, come domicilio fiscale del debitore, di un comune in cui non vi sia né abitazione, né ufficio o azienda del contribuente, si deve fare riferimento alla letto e), art. 60, co. I; in tal caso, ai fini della decorrenza del termine per l'impugnazione, la notifica si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello dell'affissione all'albo comunale dell'avviso prescritto dall'art. 140 c.p.c.

Poiché la relazione di notificazione accede, di norma, all'atto notificato, deve presumersi, in assenza di annotazioni difformi, che la notificazione sia stata effettuata nel luogo che risulti menzionato nel contesto dell'atto stesso (che va esaminato nella sua interezza, a partire dalla intestazione), con la conseguenza che l'omessa indicazione, nella relazione, di tale luogo non determina nullità della notificazione - non comminata dall'art. 160 c.p.c. -, ma mera irregolarità formale, ove colmabile con riferimento alle risultanze dell'atto⁸.

Se l'avviso di deposito risulta inviato all'amministratore, all'indirizzo della società e non alla società, trattasi di mera irregolarità che non dà luogo a nullità della notifica né ai sensi del primo comma dell'articolo 156 c.p.c., in mancanza di espressa comminatoria di legge, né ai sensi del secondo comma della stessa disposizione, non trattandosi di carenza di un requisito formale indispensabile per il raggiungimento dello scopo della notifica.

Infatti il rapporto organico che lega una società al suo amministratore, la conoscenza che costui abbia o possa avere della giacenza presso l'ufficio postale di atti tributari indirizzati alla società vale giuridicamente quale conoscenza della stessa società⁹.

La necessità di ricerca del domicilio fiscale del contribuente attraverso i canali anagrafici e le dichiarazioni dei redditi, nonché alla previsione dello statuto del contribuente (secondo cui l'Amministrazione deve assicurare l'effet-

(8) Cass., 12 maggio 2010, n. 11446.

(9) Cass., 11 febbraio 2011, n. 3342.

tiva conoscenza, da parte del contribuente, degli atti a lui destinati) è inconferente, in quanto riferibile esclusivamente alle notificazioni degli atti dell'Amministrazione al contribuente, non alle notificazioni previste nell'ambito del processo, nel quale la certezza della conoscenza degli atti da parte dei destinatari dei medesimi si intende convenzionalmente raggiunta all'esito del rituale compimento del procedimento dei notum facere, essendo pertanto sufficiente a tal fine il riscontro del rispetto delle procedure di notificazione appositamente previste¹⁰.

Individuato il domicilio fiscale è valida la notifica dell'atto impositivo a **persona addetta al servizio del contribuente** e l'agente postale non è tenuto a verificare la veridicità della dichiarazione resa da chi ha materialmente ricevuto il plico¹¹.

Se l'agente postale non può effettuare la consegna del piego personalmente al destinatario ma l'atto, ex art. art. 7, L. n. 890/1982, sia stato consegnato nel luogo indicato sulla busta che contiene l'atto e nel rispetto dell'ordine stabilito da detta norma, a persona dichiaratasi addetta "al servizio del destinatario", l'agente postale non è tenuto ad accertare la corrispondenza al vero della dichiarazione, essendo sufficiente che essa concordi con la situazione apparente, consistente nella presenza del consegnatario nei luoghi indicati dalla norma, gravando sul destinatario l'onere di provare l'inesistenza della qualità dichiarata dal consegnatario.

Infatti l'invalidità della notifica non può essere sostenuta sulla base del solo difetto di rapporto di lavoro subordinato tra consegnatario e destinatario, essendo, invece, sufficiente che esista tra i due una relazione idonea a far presumere che il primo porti a conoscenza del secondo l'atto ricevuto, come si desume dalla generica qualifica di "addetto" richiesta dal legislatore.

Pertanto anche se la persona che ha ricevuto l'atto che si qualifica come dipendente, mentre poi risulti non esserlo (ad esempio una colf) l'agente delle poste prima di consegnare il plico non deve verificare la veridicità della dichiarazione resa.

2. È VALIDO IL PROCESSO VERBALE DI CONSTATAZIONE SOTTOSCRITTO DAL FIGLIO DEL TITOLARE?

Il contribuente ha integrale e legale conoscenza del verbale di accer-

(10) Cass., 10 agosto 2010, n. 18527.

(11) Cass., 14 novembre 2011, n. 23822.

tamento notificato al figlio in quanto il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, co. 6 (richiamato, per le imposte sui redditi, dal D.P.R. n. 600/1973, art. 33), laddove prescrive che il verbale di ispezione deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta, indica semplicemente la persona addetta all'azienda o alla casa, non implicando un potere di rappresentanza in senso tecnico-giuridico in capo alla stessa con la conseguenza, che deve ritenersi rituale la sottoscrizione del processo verbale da parte della figlia convivente dei titolari della società oggetto dell'accertamento fiscale¹².

3. SI APPLICANO LE NORME PROCESSUALI ALLA NOTIFICA DEGLI ATTI DI ACCERTAMENTO?

L'avviso di accertamento tributario costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'Amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria e pur avendo natura sostanziale e non processuale né assimilabile a quella processuale è tuttavia possibile l'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria¹³.

L'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, delle norme sulle notificazioni nel processo civile, così come modificato dall'art. 38, D.L. n. 78/2010, comporta, quale logica conseguenza, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie previsto per le norme processuali, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza, previsto dalle singole leggi d'imposta per l'esercizio del potere di accertamento¹⁴.

Infatti la tempestiva proposizione del ricorso avverso l'avviso di accertamento sana con effetto processuale *ex tunc* la nullità della notifica dell'avviso stesso ma non determina il venir meno della decadenza -

(12) Cass., ordinanza 23 settembre 2011, n. 19505.

(13) Cass., 31 maggio 2011, n. 12007. Sulle notifiche dell'atto impositivo, CICOGNANI, *L'atto di accertamento tributario e la sua notificazione*, in *Riv. dir. fin. sco fin.*, 1971, II, 266; VIRGILIO, *La notificazione degli avvisi di accertamento, delle cartelle esattoriali e degli avvisi di mora*, Roma, 1968; M. BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006.

(14) Cass., 31 maggio 2011, n. 12007.

eventualmente verificatasi *medio tempore* - dell'Amministrazione dal potere sostanziale di accertamento¹⁵.

La **data della notificazione** degli avvisi di accertamento - la cui mancanza determina la nullità della stessa, trattandosi di elemento essenziale della relata, ai sensi dell'art. 148 c.p.c. - va desunta esclusivamente dalle risultanze della copia dell'atto consegnata al destinatario e non può essere dedotta da documenti estrinseci¹⁶.

Coincide, quindi, con la data di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario facendo espressamente salvo, per il destinatario, il perfezionamento della notificazione alla data della ricezione¹⁷.

L'eventuale sanatoria *ex art. 156 c.p.c.* della nullità della notificazione dell'avviso può verificarsi con l'impugnazione del medesimo e mai con l'impugnazione della conseguente cartella di pagamento¹⁸.

La notifica della cartella esattoriale è invalida se l'Ufficio non prova la ricezione della raccomandata; tale nullità può essere fatta valere dal contribuente:

- impugnando, per tale vizio, l'atto consequenziale notificatogli, rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'Amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto;
- impugnando, cumulativamente, anche l'atto non notificato per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione¹⁹.

(15) Casso SS.OO., 5 ottobre 2004, n. 19854, nella specie la causa di nullità era addebitabile alla amministrazione che aveva notificato l'accertamento al defunto e non impersonalmente e congiuntamente agli eredi. In dottrina GLENDI, *La sanatoria delle nullità di notifica degli atti impugnati nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sco fin.*, 1978, 45 ss.; FERLAZZO NATOLI-INGRAO, *Il ricorso non sana i vizi di notifica*, in *Boll. trib.*, 2004, 1783.

(16) Cass., 29 marzo 2006, n. 7301.

(17) Corte Cost., n. 477/2002; *ex plurimis*, Cass., 23 luglio 2007, n. 16285, Cass., n. 1508112004.

(18) Cass., 27 settembre 2007, n. 20357.

(19) Casso SS.UU., 4 marzo 2008, n. 5791; Casso SS.oo. n. 16412 del 2007.

4. COME VA NOTIFICATO L'AVVISO DI ACCERTAMENTO?

La L. 8 maggio 1998, n. 146, art. 20, modificando la L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 14, ha aggiunto, per quanto qui interessa, la previsione che la notificazione degli avvisi e degli atti che per legge devono essere notificati al contribuente “può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari”, fermo rimanendo, “ove ciò risulti impossibile”, che la notifica può essere effettuata, come già previsto, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali o dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria secondo le modalità previste dalla medesima L. n. 890/1982. Resta poi salvo, fra l'altro, il ricorso alle modalità di notifica previste dal D.P.R. n. 600/1973, art. 60, o dalle singole leggi d'imposta.

A decorrere, pertanto, dal 15 maggio 1998 (data di entrata in vigore della citata L. n. 146/1998), è stata concessa agli uffici finanziari la facoltà di provvedere “*direttamente*” alla notifica degli atti al contribuente mediante spedizione a mezzo del servizio postale; ciò significa che, così come è stabilito per la notifica degli atti processuali dal D.Lgs. n. 546/1992, art. 16, co. 3, il notificante è abilitato alla notificazione dell'atto senza l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario (ferma restando, ovviamente, quella dell'ufficiale postale), e, quindi, a modalità di notificazione semplificata, alle quali, pertanto, non si applicano le disposizioni della L. n. 890/1982, concernenti le sole notificazioni effettuate a mezzo posta tramite gli ufficiali giudiziari o, eventualmente, i messi comunali e i messi speciali autorizzati, bensì le norme concernenti il servizio postale “*ordinario*”.

Ciò, peraltro, non dà adito a dubbi di legittimità costituzionale, in considerazione della spiccata peculiarità della materia tributaria, in quanto l'atto notificato non ha natura processuale²⁰.

Ai fini del perfezionamento della notifica dell'avviso di accertamento tributario in caso d'irreperibilità o rifiuto di ricevere la copia da parte delle persone indicate nell'art. 139 c.p.c., l'attestazione del compimento delle formalità prescritte dall'art. 140 c.p.c. (deposito nella casa comunale, affissione dell'avviso alla porta del destinatario, invio di raccomandata con avviso di ricevimento) non richiede formule sacramentali, esattamente corrispondenti al tenore della norma, dovendo la relata di notifica essere interpretata attribuendo alle singole parti il senso che risulta dal complesso dell'atto (*ex art. 1363 c.c.*) e non quello derivante da una considerazione atomistica di esse. Ne consegue

(20) Cass., 28 luglio 2010, n. 17598; Casson. 15284/2008.

che ove l'agente dichiara di aver effettuato la notifica ai sensi dell'art. 140 c.p.c., l'attestazione di avere "rilasciato avviso sul luogo del destinatario" deve essere interpretata nel senso che detto avviso è stato rilasciato nelle forme di legge e cioè mediante affissione sulla porta del destinatario medesimo, ogni diversa interpretazione essendo contraria alle usuali regole di ermeneutica contrattuale, applicabili, nei limiti della compatibilità, agli atti amministrativi²¹.

5. LA NOTIFICA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO PUÒ AVVENIRE PRIMA DI SESSANTA GIORNI DAL RILASCIO DELLA COPIA DEL PROCESSO VERBALE DI CHIUSURA DELLE OPERAZIONI DA PARTE DEGLI ORGANI DI CONTROLLO?

La notifica dell'avviso di accertamento non può avvenire nei confronti del contribuente prima che, ai sensi dell'art. 12, co. 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212, siano decorsi - di regola e salvo casi di particolare e motivata urgenza - sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, potendo entro tale termine, da considerare perentorio e a sua garanzia, il contribuente comunicare osservazioni e richieste; né è rilevante il contenuto del predetto verbale, poiché se anche esso, come nella specie, non contenga contestazioni, potrebbe comunque dare luogo all'emissione di avvisi di accertamento²².

6. IL VIZIO DI NOTIFICA DEGLI ATTI DI ACCERTAMENTO, NOTIFICATI DOPO IL 1 OTTOBRE 2011 FA VENIRE MENO LA VALIDITÀ DI TITOLO ESECUTIVO DEGLI STESSI?

Dal 1 ottobre 2011 gli avvisi di accertamento sono diventati titolo per la riscossione del tributo e l'esecuzione forzata. L'atto di accertamento, quindi, cumula in sé le funzioni svolte in precedenza e separatamente dall'avviso di accertamento stesso, dall'iscrizione a ruolo e dalla successiva notifica della cartella di pagamento.

La **nullità della notifica** dell'atto, che si ritiene abbia natura unitaria, fa cadere la funzione di precetto ed anche la validità del titolo esecutivo e di precetto, anche se l'atto non contiene l'intimazione ad adempiere in cui si so-

(21) Cass., 12 febbraio 2010, n. 3426.

(22) Cass., ordinanza 15 marzo 2011, in Corro trib., 2011, 1719 con nota di MARONGIU, *Contribuente più tutelato nell'interazione con il Fisco anche prima dell'avviso di accertamento*.

stanza la funzione di precetto.

Pur ricomprendendo l'atto tre distinte funzioni, la sua natura unitaria impone che venga considerato inscindibile e qualsiasi vizio lo fa decadere nella sua interezza.

Non si ignorano le possibili controindicazioni a tale orientamento, ma un'interpretazione coerente, organica del predetto atto non può che condurre a tale valutazione unitaria.

7. MODALITÀ DI NOTIFICA DELLA CARTELLA ESATTORIALE

L'art. 26, D.P.R. n. 60211973 prevede che la notifica della cartella esattoriale possa realizzarsi con varie modalità, anche senza ricorrere alla collaborazione di terzi, quali messi comunali, agenti della polizia municipale, ma direttamente ad opera del Concessionario "mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento".

Trattasi della ordinaria raccomandata postale, disciplinata dal D.M. 9 aprile 2001, che all'art. 32 dispone: «*Tutti gli invii di posta raccomandata sono consegnati al destinatario o ad altra persona individuata come di seguito specificato, dietro firma per ricevuta [...]*», mentre al successivo art. 39 prevede che: «*Sono abilitati a ricevere gli invii di posta presso il domicilio del destinatario, anche i componenti del nucleo familiare, i conviventi e i collaboratori familiari e, se vi è servizio di portierato, il portiere*».

Nessuna norma dispone che l'avviso di ricevimento debba contenere le generalità della persona alla quale l'atto sia stato consegnato, e neanche la relazione esistente tra la predetta persona e il destinatario della raccomandata, che costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, eventualmente impugnabile nelle forme di legge. Le norme sul servizio postale prevedono che la raccomandata ordinaria si abbia a considerare come ricevuta, con conseguente perfezionamento del procedimento notificatorio, se la spedizione postale avvenga a fini di notifica, all'atto della consegna al domicilio del destinatario, senza che a tal fine sia prescritta nessuna particolare formalità da parte dell'Ufficiale postale se non quella di curare che, la persona che egli abbia individuato come legittimata a ricevere l'atto a norma dell'art. 39 citato, apponga la propria firma sul registro di consegna della corrispondenza nonché sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente.

Si tratta dunque di una procedura ben diversa rispetto a quella relativa a notifiche, soggette alla più rigorosa disciplina contenuta nella L. 20 novem-

bre 1982, n. 890, effettuate ai sensi dell'art. 149 c.p.c.²³.

Quando il legislatore prescrive, per l'esecuzione di una notificazione il ricorso alla *"raccomandata con avviso di ricevimento"*, non può che fare riferimento al cosiddetto servizio postale universale fornito dall'Ente Poste su tutto il territorio nazionale, con la conseguenza che, qualora tale adempimento sia affidato ad **un'agenzia privata di recapito**, esso non è conforme alla formalità prescritta dall'art. 140 c.p.c. e, pertanto, non è idoneo al perfezionamento del procedimento notificatorio²⁴.

8. LA CARTELLA ESATTORIALE PUÒ ESSERE NOTIFICATA ANCHE DIRETTAMENTE DA PARTE DEL CONCESSIONARIO?

La cartella esattoriale può essere notificata, ai sensi dell'art. 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, anche direttamente da parte del Concessionario mediante raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso, secondo la disciplina degli artt. 32 e 39, D.M. 9 aprile 2001, è sufficiente, per il relativo perfezionamento, che la spedizione postale sia avvenuta con consegna del plico al domicilio del destinatario, senz'altro adempimento ad opera dell'ufficiale postale se non quello di curare che la persona da lui individuata come legittimata alla ricezione apponga la sua firma sul registro di consegna della corrispondenza, oltre che sull'avviso di ricevimento da restituire al mittente; ne consegue che se manchino nell'avviso di ricevimento le generalità della persona cui l'atto è stato consegnato, adempimento non previsto da alcuna norma, e la relativa sottoscrizione sia addotta come inintelligibile, l'atto è pur tuttavia valido, poiché la relazione tra la persona cui esso è destinato e quella cui è stato consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 c.c. ed eventualmente solo in tal modo impugnabile, stante la natura di atto pubblico dell'avviso di ricevimento della raccomandata²⁵.

9. NEL CASO IN CUI IL DESTINATARIO DI UN AVVISO DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO SIA DECEDUTO A CHI VA FATTA LA NOTIFICA?

Nel caso in cui il destinatario di un avviso di accertamento tributario

(23) Cass., 27 maggio 2011, n. 11708.

(24) Cass., 17 febbraio 2011, n. 3982; Cass., 7 maggio 2008, n. 11095.

(25) Cass., 27 maggio 2011, n. 11708.

sia deceduto, e gli eredi non abbiano provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65, secondo ed ultimo comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è nulla la notificazione eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c. nei confronti del defunto, previo tentativo di consegna dell'atto presso il suo domicilio, non essendo la morte del destinatario equiparabile alla sua irreperibilità o al rifiuto di ricevere copia dell'atto. Il messo notificatore, ove sia venuto a conoscenza del decesso e non abbia reperito presso il domicilio persone idonee e disponibili a ricevere l'avviso, non può procedere col rito degli irreperibili ed è tenuto invece a restituire l'atto con l'indicazione del motivo per cui la notificazione non ha potuto aver luogo, con la conseguenza che l'Ufficio, reso edotto del decesso, può disporre che l'atto sia notificato nei modi previsti dall'art. 65 cit.²⁶.

L'invio della raccomandata ex art. 140 c.p.c., per iniziativa del messo notificatore - che l'abbia esplicitamente o implicitamente indirizzata agli eredi -, non soddisfa i requisiti legali di validità della notificazione, poiché la procedura seguita, cioè quella degli irreperibili descritta dall'art. 140 c.p.c., non è utilizzabile quando il destinatario è deceduto, condizione certamente non assimilabile all'irreperibilità.

D'altra parte, soltanto l'Ufficio può indicare con esattezza il destinatario o i destinatari della notifica, atteso che il messo notificatore ignora se alcuno degli eredi abbia fatto nel frattempo, e almeno trenta giorni prima che la nuova notifica sia disposta, la comunicazione prevista dall'ultimo comma dell'art. 65: caso in cui la notifica, per quanto riguarda l'erede diligente, deve essere fatta a lui personalmente.

La notificazione dell'avviso di accertamento deve ritenersi una nullità assoluta, non sanabile, in quanto incide sulla struttura del rapporto tributario, non configurabile nei confronti di soggetti inesistenti in quanto un tentativo di notifica nei confronti di una persona deceduta non può essere validamente proseguito utilizzando il rito degli irreperibili, neppure se la raccomandata ex art. 140 c.p.c. sia espressamente indirizzata agli eredi.

**10. SE LA NOTIFICAZIONE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO
È STATA FATTA NELLE FORME PRESCRITTE DALL'ART. 140
C.P.C., AI FINI DELLA PROVA DELL'AVVENUTO
PERFEZIONAMENTO DEL PROCEDIMENTO NOTIFICATORIO,
È NECESSARIA LA PRODUZIONE IN GIUDIZIO DELL'AVVISO
DI RICEVIMENTO DELLA RACCOMANDATA CON LA QUALE**

(26) Cass., 12 gennaio 2010, n. 311.

L'UFFICIALE GIUDIZIARIO ABBIA DATO NOTIZIA AL DESTINATARIO DELL'AVVENUTO COMPIMENTO DELLE FORMALITÀ DI CUI AL SUDDETTO ARTICOLO?

Sono applicabili all'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973, le norme sulle notificazioni nel processo civile che comportano l'applicazione del regime delle nullità. Se la notificazione dell'avviso di accertamento sia stata fatta nelle forme prescritte dall'art. 140 c.p.c., ai fini della prova dell'avvenuto perfezionamento del procedimento notificatorio, è necessaria la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata con la quale l'ufficiale giudiziario abbia dato notizia al destinatario dell'avvenuto compimento delle formalità di cui al suddetto articolo. Tale adempimento persegue lo scopo di consentire la verifica che l'atto sia pervenuto nella sfera di conoscibilità del destinatario e, quindi, l'avviso di ricevimento deve essere allegato all'atto notificato e la sua mancanza provoca la nullità della notificazione.

Tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dal D.Lgs. n. 546/1992, art. 109, co. 3, d'impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli, ad esempio la cartella di pagamento, facendo valere proprio il vizio derivante dall'omessa o nulla notifica dell'atto presupposto²⁷.

11. È VALIDA LA NOTIFICA ALL'EX AMMINISTRATORE DELLA SOCIETÀ?

Se la persona fisica che riceva la notifica dell'avviso di accertamento a carico della società, avendo ricoperto in passato, ma non attualmente, le cariche di amministratore e legale rappresentante, non ha più né il potere, né l'interesse a far valere la nullità di tale notifica che risulta erroneamente effettuata nei confronti di una persona diversa dal rappresentante legale, solo la costituzione della società legittimamente rappresentata può sanare la nullità della notifica, per avere l'atto impugnato comunque raggiunto il suo scopo²⁸.

Far valere in giudizio la nullità di una notificazione indirizzata alla società è un diritto del soggetto cui è diretta la notificazione stessa, non del diverso soggetto presso il quale sia stata eseguita erroneamente.

La Suprema Corte ha, infatti, affermato che "La persona fisica che,

(27) Cass., ordinanza 21 luglio 2011, n. 16050.

(28) Cass., 12 novembre 2010, n. 22999 in Riv. giuro trib., 2011, 326, con nota di CURTÒ, *Nullità delle notifiche a destinatari non legittimati*.

pur avendole ricoperto in passato, non rivesta attualmente le cariche di amministratore e legale rappresentante di una società di capitali non è legittimata a far valere in giudizio un diritto spettante alla società stessa. Ne consegue che il potere di far valere la nullità di una notificazione eseguita presso un destinatario non legittimato compete al soggetto cui era effettivamente diretta la notificazione stessa, e non a colui presso il quale sia stato erroneamente eseguito l'atto notificatorio»²⁹.

12. È VALIDA LA NOTIFICA EFFETTUATA ALLA SEDE LEGALE E NON A QUELLA EFFETTIVA?

La sempre maggiore prevalenza accordata, nell'interpretazione dell'art. 46 C.C., al principio dell'effettività della sede, deve pur sempre coordinarsi con la tutela dell'affidamento dei terzi, ragion per cui, in caso di divergenza dalla sede legale da quella effettiva, la prima non può considerarsi esautorata, essendo consentita una mera equiparazione, come, del resto, suggerisce il tenore del capoverso del citato art. 46: «Nei casi in cui la sede stabilita ai sensi dell'art. 16 o la sede risultante dal registro è diversa da quella effettiva, i terzi possono considerare come sede della persona giuridica anche quest'ultima»³⁰.

13. NEL CASO DI IRREPERIBILITÀ ASSOLUTA DEL CONTRIBUENTE DOVE VA NOTIFICATO L'ATTO TRIBUTARIO?

L'irreperibilità è la situazione giuridica che si verifica nel momento in cui non viene trovato il destinatario della notificazione dell'atto amministrativo e può essere di due tipi:

- **relativa**, che si concretizza nel momento in cui sono conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario ma non è stato possibile eseguire la consegna dell'atto perché questi o altro possibile destinatario non è stato trovato in tale indirizzo - da dove tuttavia non risulta trasferito - o per incapacità o per rifiuto delle persone trovate a ricevere l'atto;
- **assoluta**, quando il messo notificatore non riesce a reperire il con-

(29) Cass., n. 19870/2004; Cass., n. 29628/2008.

(30) Cass., 27 ottobre 2010, n. 21942; Cass., 5 maggio 2009, n. 10307; Cass., 24 febbraio 2004, n. 3620; Cass., 28 luglio 2000, n. 9978.

tribuente che, dalle notizie acquisite all'atto della notifica, risulta trasferito in luogo sconosciuto, ovvero quando nel comune nel quale deve essere eseguita la notificazione non c'è abitazione, ufficio o azienda del contribuente.

Nel caso di irreperibilità assoluta del contribuente l'atto tributario è notificato con l'affissione dell'avviso di deposito nell'albo comunale e senza la necessità di una raccomandata.

In caso di irreperibilità assoluta si applica la disciplina prevista alla lettera e) dell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973 (sostitutivo per il procedimento tributario dell'art. 143 c.p.c. per la notificazione a persona di residenza, dimora e domicilio sconosciuti) e si applica quando il messo notificatore non reperisca il contribuente che, dalle notizie acquisite all'atto della notifica, risulti trasferito in luogo sconosciuto, ovvero quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non c'è abitazione, ufficio o azienda del contribuente.

Il termine di impugnazione decorre dall'ottavo giorno successivo all'affissione³¹.

Nel caso, invece, di mancato rinvenimento nel domicilio *"la notificazione dell'avviso di accertamento tributario deve essere effettuata secondo il rito previsto dall'art. 140 c.p.c. quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario ma non si sia potuto eseguire la consegna perché questi (o altro possibile consegnatario) non è stato rinvenuto al detto indirizzo, da dove tuttavia non risulta trasferito"*³².

In questo caso il messo notificatore deposita la copia dell'atto nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta della abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e gliene dà notizia per raccomandata a.r.

Per il contribuente i 60 giorni per proporre ricorso decorrono dal giorno in cui riceve la raccomandata o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione.

Tale ultima notifica viene seguita nel caso di "irreperibilità relativa" del destinatario e che si differenzia da quella prevista alla lettera e), D.P.R. n. 600/73 per "l'irreperibilità assoluta".

Nel caso di assenza, incapacità o rifiuto di ricevere la copia da parte delle persone indicate nell'art. 139 c.p.c., la notifica va effettuata in base all'art. 140 c.p.c., seguendo esattamente la procedura indicata (deposito di copia, af-

(31) Cass., n. 6102/2011.

(32) Cass., 31 marzo 2011, n. 7352.

fissione di avviso di deposito e invio di raccomandata), in virtù del generale richiamo alla disciplina stabilita dall'art. 137 e ss. c.p.c.

Mentre, solo se il contribuente risulti trasferito in luogo sconosciuto (art. 143 c.p.c.) occorre fare riferimento alla disciplina dettata dall'art. 60, letto e), D.P.R. n. 600/1973.

Il termine per impugnare la cartella di pagamento per il contribuente, nel caso di irreperibilità relativa, decorre dal giorno del ricevimento della raccomandata informativa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla spedizione³³.

È stata dichiarata costituzionalmente illegittima la parte dell'articolo 140 c.p.c. secondo cui la notifica si perfezionava, per il destinatario, con la spedizione della raccomandata informativa, invece che con il ricevimento o, comunque, decorsi dieci giorni dalla spedizione³⁴.

Un orientamento giurisprudenziale ritiene che se il contribuente è irreperibile non va inviata la raccomandata a.r. (art. 140 c.p.c.) ma è sufficiente l'affissione dell'avviso nell'albo comunale (art. 60, D.P.R. n. 600/1973); infatti la notificazione degli atti impositivi ai sensi dell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973 nel comune dove non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente è correttamente eseguita laddove siano rispettate le formalità e non occorre la spedizione della raccomandata *ex art.* 140 c.p.c.³⁵.

14. È VALIDA LA NOTIFICA DELL'ATTO IMPOSITIVO ESEGUITA A MANI DI PERSONA CONVIVENTE DEL DESTINATARIO?

Precedentemente alla modifica apportata dal D.L. n. 223/2006, l'agente notificatore, in caso di assenza del destinatario dell'atto, effettuava la notifica nei confronti dei soggetti legittimati a riceverla *ex art.* 139 c.p.c.

Successivamente alla modifica del cd. decreto Bersani (il D.L. n. 223/2006 ha modificato l'art. 60, D.P.R. n. 600/1973), l'agente notificatore dà notizia dell'atto, a mezzo raccomandata, dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso.

Il nuovo testo è il seguente: «Se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla

(33) Corte Cost., ordinanza 63/2011.

(34) Corte Cost., n. 63/2011; Corte Cost. n. 3/10.

(35) Cass., 16 marzo 2011, n. 6102.

copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo lettera raccomandata».

È, quindi, nulla l'iscrizione a ruolo che scaturisce da un avviso di accertamento notificato al coniuge convivente del destinatario, se l'agente notificatore non ha dato notizia, a mezzo raccomandata, dell'avvenuta notificazione dell'atto³⁶.

Invece la mancata indicazione della qualità di **familiare convivente**, nell'avviso di ricevimento, non comporta la nullità della notifica, nel momento in cui la consegna venga effettuata nei confronti del parente che si trovi presso il domicilio del destinatario, in quanto, salvo prova contraria, vi è la presunzione che tale soggetto sia convivente, seppur temporaneamente. Il contribuente al quale viene indirizzato l'atto può vincere tale presunzione, ma non è sufficiente la mera e semplice negazione della qualità di familiare convivente³⁷.

È nulla la notifica dell'avviso di accertamento quando sia eseguita presso il vecchio indirizzo del contribuente e ricevuta da persona che, all'epoca, non risulta più convivente³⁸.

15. È VALIDA LA NOTIFICA ALL'EX COMMISSARIO LIQUIDATORE IN CASO DI CONCLUSIONE DELLA PROCEDURA DI LIQUIDAZIONE?

È nulla la notifica effettuata **all'ex commissario liquidatore**, in rappresentanza della società, se è stata chiusa la procedura di liquidazione (art. 213, Legge fallimentare) e cancellata la società in quanto non residua più alcuna attribuzione in capo allo stesso al quale, quindi, non può essere notificato alcun atto in qualità di rappresentante della cooperativa³⁹.

16. È VALIDA LA NOTIFICA DI ATTO IMPOSITIVO AD UN INDIRIZZO DIVERSO DA QUELLO INDICATO NELL'ATTO?

Assume rilevanza come dichiarazione di domicilio fiscale l'indirizzo

(36) CTP Novara 28 giugno 2010, n. 35106/10.

(37) Cass., 30 giugno 2011, n. 14361.

(38) Cass., 11 giugno 2009, n. 13510.

(39) Cass., 25 marzo 2011, n. 6924.

che le parti abbiano dichiarato, secondo un loro preciso obbligo, in un atto di cessione di azienda in relazione alla quale sia emesso avviso di accertamento. L'Amministrazione finanziaria, pertanto, deve notificare l'avviso di accertamento presso l'indirizzo dichiarato nella suddetta scrittura privata⁴⁰.

17. SONO VALIDE LE NOTIFICHE IN MATERIA DI IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI MEDIANTE LETTERA RACCOMANDATA CON AVVISO DI RICEVIMENTO?

Sono valide le notifiche in materia di imposta comunale sugli immobili mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, come previsto dalla L. n. 296/2006, art. 1, co. 162.

La tesi secondo cui il legislatore avrebbe inteso operare un rinvio alle norme stabilite dall'art. 137 c.p.c. e ss., si pone al di fuori di qualsiasi corretta procedura di tipo ermeneutico a fronte del chiaro dettato legislativo, che prevede espressamente il ricorso al servizio postale, con invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento; va anche rilevato che quando il legislatore, come nell'ipotesi prevista dal D.P.R. n. 600/1973, art. 60 ha previsto che la notificazione dovesse eseguirsi ai sensi dell'art. 137 c.p.c. e ss., lo ha specificato in maniera chiara⁴¹.

D'altra parte, il riferimento esplicito all'invio di una lettera raccomandata con avviso di ricevimento non può intendersi come un richiamo alla disciplina dell'art. 149 c.p.c., che non avrebbe avuto senso, se, come si sostiene nel ricorso, la notifica avrebbe dovuto eseguirsi nei termini previsti dal codice di rito, che, per l'appunto, prevede, ma solo in via sussidiaria, tale facoltà.

18. LA NOTIFICA NULLA, MA SANATA, FA DECORRERE IL TERMINE PER IMPUGNARE?

La legge collega la decorrenza del termine per l'impugnazione dell'atto non al fatto naturalistico della sua effettiva conoscenza da parte del destinatario, bensì all'astratta conoscibilità che discende dal valido perfezionamento del procedimento notificatorio; quindi lo scopo della notifica è quello di stabilire, con effetto di certezza legale, il *dies a quo* del termine per l'impugnazione.

(40) Cass., 3 dicembre 2010, n. 24580.

(41) Cass., 15 ottobre 2010, n. 31309.

Perciò il ricorso tardivo contro un atto dell'Amministrazione finanziaria la cui notifica sia nulla non è idoneo a dimostrare che la notifica abbia, nonostante la nullità, egualmente raggiunto lo scopo di far decorrere il termine dell'impugnazione.

La notificazione dell'atto impositivo tende allo scopo di provocare il decorso del termine di impugnazione dell'atto, funzionale al conseguimento dello scopo di provocare, in mancanza di tempestiva impugnazione, la definitività dell'atto stesso.

Il contribuente, avendo impugnato l'atto, ne ha avuto effettiva conoscenza; ma non è certo quando il contribuente l'abbia avuta in quanto la nullità della notifica impedisce la presunzione, operante in caso di notifica valida, che la data della notifica e la data dell'effettiva conoscenza coincidano.

La notifica nulla non produce il suo effetto legale tipico, cioè la conoscibilità dell'atto.

Ai fini del giudizio di tempestività del ricorso contro l'atto amministrativo il relativo termine dovrà pertanto farsi decorrere non dalla data della notifica nulla, ma dalla data in cui risulti che il contribuente abbia avuto effettiva conoscenza del contenuto dell'atto; e l'onere della prova della data in cui il contribuente ha avuto conoscenza dell'atto grava sull'Amministrazione che eccepisca la tardività del ricorso⁴².

19. QUALI SONO LE MODALITÀ DI NOTIFICA ALLA PERSONA GIURIDICA?

Gli atti tributari devono essere notificati al contribuente **persona giuridica** presso la sede della stessa, secondo la disciplina dell'art. 145, co. 1, c.p.c. e, solo qualora tale modalità risulti impossibile, in base al successivo terzo comma del medesimo art. 145, la notifica potrà essere eseguita, ai sensi degli artt. 138, 139 e 141 c.p.c., alla persona fisica che rappresenta l'ente.

La messa in liquidazione della società non costituisce circostanza da sola sufficiente ad esonerare l'Ufficio dall'obbligo di tentare dapprima la notifica presso la sede sociale, con la conseguenza che la notifica di un avviso di accertamento eseguita **direttamente nell'abitazione del liquidatore** è da ritenersi nulla⁴³.

Gli atti tributari vanno notificati al contribuente persona giuridica, entro

(42) Cass., 4 febbraio 2011, n. 2728.

(43) Cass., 15 aprile 2011, n. 8649.

l'ambito territoriale del domicilio fiscale, secondo la disciplina dell'art. 145, co. 1, c.p.c., e, se ciò risulti impossibile, secondo quella del successivo comma 3, *"con le modalità degli artt. 138, 139 e 141 c.p.c."*, alla persona fisica che rappresenta l'ente, sempreché il domicilio (che sia noto) del legale rappresentante sia compreso nel comune del domicilio fiscale.

Altrimenti è legittimo comunque procedere alla notifica ai sensi dell'art. 60, co. ult., D.P.R. n. 600/1973; se anche ciò non sia possibile, la notifica va eseguita secondo le forme dell'art. 140 c.p.c., laddove, se l'abitazione, l'ufficio o l'azienda del destinatario della consegna non si trovino nel comune di domicilio fiscale, la notifica seguirà nelle forme dell'art. 60, co. 1, letto e), D.P.R. n. 600/1973 e si avrà per perfezionata nell'ottavo giorno successivo a quello della affissione del prescritto avviso di deposito nell'albo del comune⁴⁴.

La parte la quale chiede la notifica di atti ad una persona giuridica ha l'onere d'indicare la denominazione e la sede (quali risultano dall'atto costitutivo e dallo statuto), in modo da consentire senza incertezza l'identificazione dell'ente destinatario della notifica, ma non è tenuta anche ad indicare, né ad accertare preventivamente, la persona fisica che, in luogo del rappresentante legale, sia incaricata di ricevere la notifica stessa: tale compito spetta all'ufficiale giudiziario, il quale, peraltro, legittimamente, e senza bisogno di specifiche investigazioni, può presumere, avuto anche riguardo alle concrete circostanze di fatto, che il soggetto rinvenuto nella sede legale dell'ente, dichiaratosi dipendente, sia tra i soggetti indicati dal codice come abilitati a ricevere la notificazione.

Ai fini della regolarità della notificazione di atti a persona giuridica presso la sede legale o quella effettiva, è sufficiente che il consegnatario sia legato alla persona giuridica stessa da un particolare rapporto che, non dovendo necessariamente essere di prestazione lavorativa, può risultare anche dall'incarico, eventualmente provvisorio o precario, di ricevere la corrispondenza, sicché, qualora dalla relazione dell'ufficiale giudiziario o postale risulti in alcuna delle predette sedi la presenza di una persona che si trovava nei locali della sede stessa, è da presumere che tale persona fosse addetta alla ricezione degli atti diretti alla persona giuridica, anche se da questa non dipendente, mentre la società, per vincere la presunzione in parola, ha l'onere di provare che la stessa persona, oltre a non essere alle sue dipendenze, non era addetta neppure alla ricezione di atti, per non averne mai ricevuto incarico alcuno.

Quindi, per la validità della notifica ad una società non è necessario un rapporto lavorativo tra la società e chi riceve l'atto, essendo sufficiente un man-

(44) Cass., 22 luglio 2011, n. 16083; Cass., 7 luglio 2009, n. 15856.

dato, anche provvisorio, a ricevere la corrispondenza; e deve presumersi che la persona rinvenuta nella sede, legale o effettiva, della società sia addetta alla ricezione degli atti diretti alla persona giuridica; deve, perciò, ritenersi valida la notifica ad un "consulente addetto alla sede" salvo che venga fornita la prova della non corrispondenza al vero di tale qualifica⁴⁵.

È, invece, illegittimo l'accertamento fiscale notificato all'ex legale rappresentante della società, in tal caso sono necessari gli adempimenti previsti dall'art. 140 c.p.C.⁴⁶.

È, altresì, nullo l'accertamento fiscale notificato al portiere, in quanto, ai sensi del combinato disposto degli artt. 145 e 139 c.p.c. la notificazione degli atti giudiziali alla persona giuridica non può essere effettuata, in mancanza delle persone menzionate dalla prima di dette norme, in mani del portiere dello stabile in cui essa ha sede.

Nel caso in cui sia impossibile la consegna presso la sede della persona giuridica, ma sia indicata nell'atto la persona fisica che rappresenta l'ente, la notificazione va eseguita a mani proprie di quest'ultima o presso la sua residenza, e in caso di assenza del destinatario e di persona di famiglia o addetta alla sua casa la consegna può avvenire, se manca il portiere, ad un vicino di casa che accetti di riceverla⁴⁷.

Il richiamo all'art. 139 *cit.* opera soltanto nel caso in cui l'atto da notificare faccia menzione della persona fisica che rappresenta l'ente, sicché, verificandosi la mancanza suddetta e divenendo conseguentemente effettuabile la notificazione a tale rappresentante, la consegna può essere eseguita al portiere dello stabile ove costui ha la sua residenza, quando non sia stato possibile provvedervi in alcuno degli altri modi previsti per la notificazione alle persone fisiche⁴⁸.

La notificazione dell'avviso di accertamento tributario deve essere effettuata applicando la disciplina di cui al D.P.R. n. 600/1973, art. 60, letto e), sostitutivo, per il procedimento tributario, dell'art. 143 c.p.c. quando il messo notificatore non reperisca il contribuente che, dalle notizie acquisite all'atto della notifica, risulti trasferito in luogo sconosciuto.

Tuttavia l'atto deve ritenersi ritualmente notificato in sede anche se il socio rifiuta il plico: è, infatti, sufficiente che l'atto impositivo raggiunga il domicilio fiscale.

(45) Cass., 12 novembre 2010, n. 22993; Cass., 27 ottobre 2010, n. 21942.

(46) Cass., 4 febbraio 2011, n. 2715.

(47) Cass., 24 febbraio 2010, n. 4410.

(48) Cass., 28 febbraio 2011, n. 4962.

Per la validità della notifica non serve un rapporto lavorativo, ma un mandato, anche provvisorio, a ricevere la corrispondenza. Deve essere quindi considerato validamente notificato l'avviso di accertamento consegnato ad un consulente aziendale, e non a un dipendente, presso la sede della società⁴⁹.

È, tuttavia, possibile provare che il soggetto ricevitore della notifica, oltre che non dipendente e non delegato, non era addetto alla sede, ma ciò richiede una prova specifica, che nella specie era mancata, e comunque che tale condizione ragionevolmente risultasse al momento della notifica, altrimenti valendo il principio che si reputa ragionevolmente addetta alla sede la persona ritrovatavi, che accetti la consegna dell'atto⁵⁰.

Nel caso, invece, di assenza di un "ricevente" abilitato è possibile il recapito mediante affissione di avviso di deposito alla porta dell'azienda e invio di raccomandata **a norma dell'art. 140 c.p.c.**⁵¹.

La notifica dell'avviso di accertamento effettuata **nella sede legale di una società fallita** nella persona del liquidatore anziché del curatore deve ritenersi valida, qualora sia avvenuta nelle mani dell'addetto alla sede legale, non solo perché in tale modo il documento entra nella disponibilità dell'impresa e quindi del suo curatore, ma anche perché la recezione degli atti non è attività negoziale inibita al liquidatore dopo la dichiarazione di fallimento della società, ma semplice attività di Recezione cui è da presumere che faccia seguito la consegna del curatore⁵².

Se l'Amministrazione Finanziaria non notifica l'avviso di accertamento anche alla società fallita o ai suoi soci illimitatamente responsabili, l'atto esattivo nei confronti di questi ultimi è nullo per mancata notifica dell'atto presupposto⁵³.

Sono, invece, valide le notifiche al **procuratore di una società estinta per incorporazione**, se l'impugnante non ha avuto comunicazione dell'operazione dell'azienda⁵⁴.

La nullità della notifica, non può ritenersi sanata a seguito dell'impugnazione della cartella di pagamento, essendo evidente che il raggiungimento dello scopo non può che essere rappresentato dall'impugnazione dell'atto invalidamente notificato e non di un atto diverso, che nella definitività del primo

(49) Cass., 27 ottobre 2010, n. 21942.

(50) Cass., 27 ottobre 2010, n. 21942.

(51) Cass., 4 maggio 2009, n. 10177.

(52) Cass., 22 febbraio 2008, n. 4605.

(53) Cass., 18 dicembre 2008, n. 29642.

(54) Cass., SS.OO., 14 settembre 2010, n. 19509.

trovi soltanto il suo presupposto.

Nel caso di irrituale notifica di avvisi di accertamento del danno cagionato all'Erario risponde il messo notificatore, colpevole della irrituale notifica, che è tenuto a risarcire lo Stato del danno cagionato, costituito dall'omesso introito dell'imposta e delle relative sanzioni.

La Corte dei Conti giudica sulla responsabilità amministrativa dei dipendenti pubblici anche quando il danno sia stato cagionato ad amministrazioni o enti pubblici diversi da quelli di appartenenza; a nulla rileva quindi la circostanza che il danno reclamato, e per cui è stato promosso il giudizio, sia stato patito dall'erario dello Stato e, per esso, da un Ufficio finanziario, anche se il messo non è dipendente di detto Ufficio, ma del comune⁵⁵.

Non è consentito eseguire la notifica ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, art. 60, letto e), ove esista nel comune di domicilio fiscale una "**sede secondaria**", in quanto «gli atti tributari devono essere notificati al contribuente persona giuridica presso la sede della stessa, entro l'ambito del domicilio fiscale, secondo la disciplina dell'art. 145 c.p.c., comma 1. Qualora tale modalità risulti impossibile, si applica l'art. 145 cod. proc. civ., successivo comma 3, e la notifica dovrà essere eseguita ai sensi degli art. 138, 139 e 141 cod. proc. civ., alla persona fisica che rappresenta l'ente»⁵⁶.

In caso d'impossibilità di procedere anche secondo questa modalità, la notifica dovrà essere eseguita secondo le forme dell'art. 140 c.p.c., ma se l'abitazione, l'ufficio o l'azienda del contribuente non si trovino nel comune del domicilio fiscale, la notifica dovrà effettuarsi ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, art. 60, co. 1, letto e), e si perfezionerà nell'ottavo giorno successivo a quello dell'affissione del prescritto avviso di deposito nell'albo del comune⁵⁷.

Quindi, nel caso in cui la notifica ad una persona giuridica non possa aver luogo nel domicilio fiscale - da individuarsi a norma degli artt. 36 e 58, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - l'ufficiale notificatore può procedere a norma dell'art. 140 c.p.c., richiamato dall'art. 60, co. 1, letto e), del D.P.R. n. 600, soltanto dopo aver dato atto nella sua relata dell'inesistenza, nel comune ove la persona giuridica ha il domicilio fiscale, di una qualsiasi sede, ufficio o azienda della medesima, nonché di un'abitazione, ufficio o azienda del suo legale rappresentante, secondo quanto prescrive l'art. 145, ultimo comma, c.p.c., e purché nell'atto da notificare sia indicata la persona fisica che rappresenta la

(55) Cass., 9 novembre 2009, n. 23677.

(56) Cass., 31 maggio 2011, n. 12007.

(57) Cass., 31 maggio 2011, n. 12007.

persona giuridica⁵⁸.

Tuttavia, altro orientamento ritiene che la prevalenza accordata, nell'interpretazione dell'art. 46 C.C., al principio dell'effettività della sede deve coordinarsi con la tutela dell'affidamento dei terzi e, quindi, in caso di divergenza dalla sede legale da quella effettiva, la prima non può considerarsi esaurita, essendo prevista una mera equiparazione, come emerge dal tenore del capoverso della norma citata («nei casi in cui la sede stabilita ai sensi dell'art. 16 o la sede risultante dal registro è diversa da quella effettiva, i terzi possono considerare come sede della persona giuridica anche quest'ultima»)⁵⁹.

20. È VALIDA LA NOTIFICA ALL'AMMINISTRATORE COLPITO DA MISURA INTERDITTIVA PENALE?

Dopo la notifica dell'ordinanza con cui è stata disposta, a carico dell'amministratore di una società, la misura interdittiva del divieto di esercitare le attività inerenti all'ufficio di amministratore delle persone giuridiche, quest'ultimo non riveste più la carica né di amministratore né di legale rappresentante della società.

La successiva notifica a sue mani di un atto impositivo è, pertanto, nulla, ma l'interessato non è legittimato a far valere in giudizio tale nullità non avendo alcun interesse personale a simile controversia che potrà essere aperta solo su ricorso dell'effettivo rappresentante della società. Né può affermarsi che con l'impugnazione la notifica raggiunga il suo scopo perché lo scopo sarebbe raggiunto solo se l'impugnazione dimostrasse che il soggetto legittimato ha avuto contezza dell'atto⁶⁰.

21. COME VANNO EFFETTUATE LE NOTIFICHE AI CONTRIBUENTI NON RESIDENTI?

Le notifiche ai contribuenti non residenti, ai sensi dell'art. 2, D.L. 25 marzo 2010, n. 40 sono valide se effettuate tramite raccomandata con ricevuta di ritorno presso la residenza estera indicata nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o la sede legale estera risultante dal Registro delle imprese.

Infatti, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 366 del

(58) Cass., 5 maggio 2011, n. 9907.

(59) Cass., 27 ottobre 2010, n. 21942.

(60) Cass., 12 novembre 2010, n. 23000, tale circostanza può essere rilevata anche nel giudizio di cassazione determinando la cassazione senza rinvio della sentenza di merito.

7 novembre 2007, la notifica degli atti tributari ai cittadini residenti all'estero ed iscritti all'A.I.R.E. deve avvenire presso il loro effettivo domicilio all'estero⁶¹.

In mancanza di tali informazioni, tale notifica dovrà essere inviata all'indirizzo indicato in sede di richiesta del codice fiscale o di variazione dei dati.

Tutte le comunicazioni, nonché le successive variazioni, avranno effetto a partire dal trentesimo giorno successivo a quello della loro ricezione.

Tali regole sono valide anche per la notifica delle cartelle di pagamento.

Il diritto di difesa del **contribuente residente all'estero** e iscritto alla relativa anagrafe è stato ritenuto dalla Corte Costituzionale insufficientemente garantito, rispetto alla notificazione di atti tributari, con conseguente incostituzionalità delle relative disposizioni del D.P.R. n. 60011973 in tema di accertamento delle imposte sui redditi e del D.P.R. n. 60211973 in tema di riscossione⁶².

In precedenza si riteneva che ove non potesse essere eseguita presso il domicilio indicato nella dichiarazione dei redditi per il **trasferimento all'estero** del contribuente, la notificazione dell'avviso di accertamento fiscale, non doveva comunque essere eseguita nelle forme consolari, ostandovi la previsione dell'art. 60, letto f), D.P.R. n. 60011973 ma, in mancanza di abitazione, ufficio o azienda nel comune di domicilio fiscale, deve essere attuata, sul presupposto dell'esecuzione di adeguate ricerche nel detto comune, non già per mezzo della spedizione della raccomandata, ma con l'affissione dell'avviso di deposito all'albo del comune, ai sensi dell'art. 60, letto e), D.P.R. n. 60011973, senza che tale disciplina, tenuta ferma anche dallo Statuto del contribuente di cui alla L. n. 212/2000 (art. 6, co. 1), potesse dirsi lesiva del diritto di difesa del contribuente, il quale doveva essere temperato con l'interesse fiscale dello Stato.

Non trova più applicazione anche la previsione che dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi le persone fisiche che non sono più residenti nel territorio dello Stato, per aver trasferito la propria residenza anagrafica all'estero, hanno, per espressa previsione di legge, il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito (o, se il reddito si è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato) (art. 58, co. 1 e 2, D.P.R.

(61) Cass., 15 aprile 2011, n. 8619.

(62) Corte Cost., n. 366/2007.

29 settembre 1973, n. 600)⁶³.

Tale normativa non è più applicabile a seguito del citato intervento della Corte Costituzionale.

22. LA PROROGA AL PRIMO GIORNO SEGUENTE NON FESTIVO "AI TERMINI PER IL COMPIMENTO DEGLI ATTI PROCESSUALI SVOLTI FUORI DELL'UDIENZA CHE SCADONO NELLA GIORNATA DEL SABATO", SI APPLICA ANCHE AI TERMINI RELATIVI AD ADEMPIMENTI CHE NON DEBBO NO ESSERE COMPIUTI PRESSO UFFICI GIUDIZIARI?

È stata sottoposta al Primo Presidente della Cassazione l'opportunità di devolvere alle Sezioni Unite l'interpretazione del quinto comma dell'art. 155 c.p.c., aggiunto dalla L. n. 263/2005, al fine di accertare se la proroga al primo giorno seguente non festivo «ai termini per il compimento degli atti processuali svolti fuori dell'udienza che scadono nella giornata del sabato», trovi applicazione anche ai termini relativi ad adempimenti che non debbono essere compiuti presso uffici giudiziari.

23. È POSSIBILE NOTIFICARE PIÙ AVVISI DI ACCERTAMENTO CON UN'UNICA RACCOMANDATA?

La lettera raccomandata o il telegramma costituiscono prova certa della spedizione attestata dall'ufficio postale attraverso la ricevuta di spedizione, da cui consegue la presunzione, fondata sulle univoche e concludenti circostanze della spedizione e dell'ordinaria regolarità del servizio postale e telegrafico, di arrivo dell'atto al destinatario e di conoscenza ex art. 1335 c.c. dello stesso.

L'art. 11, D.Lgs. n. 50411992 prevede la notifica dell'avviso di accertamento a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, per cui spetta al destinatario l'onere di dimostrare che il plico non contiene alcuna lettera al suo interno, ovvero che esso contiene una lettera di contenuto diverso da quello indicato dal mittente.

Però la presunzione di invio e di conoscenza (con conseguente inversione dell'onere della prova) opera solo nell'ipotesi in cui la busta contenga un solo atto, mentre, ove il mittente affermi di avere inserito nella busta più atti ed il destinatario contesti tale circostanza, torna a carico del mittente l'onere di

(63) Cass., 27 novembre 2006, n. 25095.

provare l'intervenuta notifica e quindi il fatto che tutti gli atti fossero contenuti nella busta spedita per raccomandata⁶⁴.

Grava pertanto sull'Agenzia delle Entrate o sull'ente impositore l'onere di provare, anche per presunzioni, che la busta spedita conteneva avvisi relativi a più annualità.

24. LA SOCIETÀ CANCELLATA DAL REGISTRO DELLE SOCIETÀ PUÒ ESSERE DESTINATARIA DI ATTI TRIBUTARI?

A seguito della riforma del diritto delle società, in virtù del novellato art. 2495, comma 2, c.c., nel testo introdotto dall'art. 4, D.Lgs. 17 gennaio 2003 n. 6, la **cancellazione della società** dal Registro delle imprese ne produce l'estinzione, indipendentemente dall'esistenza di crediti insoddisfatti o di rapporti ancora non definiti; la norma non costituisce interpretazione della disciplina previgente, ma è innovativa e ultrattiva, sicché trova applicazione anche alle cancellazioni iscritte prima dello gennaio 2004, data di entrata in vigore della disciplina, ma l'effetto estintivo si produce non già dalla iscrizione ma soltanto dal momento dell'entrata in vigore della nuova disciplina⁶⁵.

Connaturato all'effetto estintivo è il venir meno, altresì, del potere di rappresentanza dell'ente estinto in capo al liquidatore, come pure la successione dei soci alla società ai fini dell'esercizio, nei limiti e alle condizioni dalla legge stabilite (art. 2495, co. 2, c.c.), delle azioni dei creditori insoddisfatti, tra cui anche l'Amministrazione erariale, ferma restando l'eventuale responsabilità del liquidatore ove il mancato pagamento sia dipeso da colpa o, a fortiori, da dolo; di conseguenza, la cartella emessa nei confronti della società è priva di efficacia (e giuridicamente irrilevante) *“a cagione della già avvenuta estinzione del soggetto passivo dell'obbligazione afferente”*⁶⁶. Mentre il ricorso proposto dal liquidatore della società deve essere dichiarato inammissibile perché la causa non può essere proposta su iniziativa del liquidatore di società estinta.

La Corte ha, anche, affermato che sono validamente compiuti atti giuridici nei confronti di una società in nome collettivo, cancellata dal Registro delle Imprese, nonostante la pendenza di rapporti giuridici, prima del 1° gennaio 2004, poiché la società deve ritenersi estinta soltanto a partire da quella data; sicché, prima di quella data, è validamente notificato un atto di precetto

(64) Cass., 30 settembre 2011, n. 20027.

(65) Casso SS.UU., 22 febbraio 2010, n. 4060.

(66) Cass., ordinanza 3 novembre 2011, n. 22863.

in base ad una procura conferita al difensore dagli organi di una società anteriormente allo stato di liquidazione, anche dopo che la stessa sia cancellata dal Registro delle Imprese, sino a quando la società sia estinta⁶⁷.

(67) Cass. SS.UU., 22 febbraio 2010, n. 4060.

Dott. Domenico CHINDEMI
Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria
Consigliere della Corte di Cassazione

***Eccezione di costituzionalità e rinvio pregiudiziale
alla Corte di Giustizia nel giudizio tributario:
tecnica di redazione delle relative ordinanze***

Sommario:

1. Questione di costituzionalità nel giudizio tributario.
2. Il rinvio pregiudiziale davanti alla Corte di Giustizia

**1. QUESTIONE DI COSTITUZIONALITÀ
NEL GIUDIZIO TRIBUTARIO**

Numerosi sono i dubbi sulla compatibilità costituzionale di diverse norme tributarie rispetto ai principi della Costituzione Italiana, che, tuttavia, non trovano adeguata soluzione per la poca dimestichezza del giudice tributario a sollevare la relativa eccezione di incostituzionalità, con dubbi e perplessità sulla compatibilità costituzionale di svariate norme tributarie.

Il presente studio vuole costituire una guida ragionata al giudice tributario non particolarmente esperto in materie giuridiche, al fine di consentire una adeguata valutazione al fine di sollevare questione di costituzionalità della normativa nazionale ritenuta contrastante con la Costituzione Italiana o il rinvio pregiudiziale davanti alla Corte di Giustizia ove nutra dubbi sulla esatta portata e interpretazione di una norma comunitaria rilevante ai fini della decisione di un caso sottoposto alla sua attenzione.

La Commissione tributaria, prima di sollevare questione di costituzionalità deve verificare se sia possibile una interpretazione della normativa in modo costituzionalmente orientato, cioè conforme alla Costituzione. La c.d. “Interpretazione conforme”, sarà tuttavia possibile solo ove la norma non sia “rigida”, nel senso che non si presti a una differente opzione interpretativa, stante il suo significato non equivoco e non suscettibile di diversa valutazione.

Tuttavia, così come in caso di dubbio sulla conformità alla costituzione della normativa interna sarà possibile per il giudice tributario chiedere

alla Corte Costituzionale, sollevando la relativa eccezione, un giudizio di conformità della normativa interna ai principi della costituzione, così potrà richiedere alla Corte di Giustizia, nel caso sussistano perplessità sulla portata della stessa normativa comunitaria, se l'interpretazione della norma o dei principi comunitari, così come prospettati dal giudice nazionale o ritenuti, anche difformemente dalla tale valutazione, sia conforme o in contrasto con la normativa nazionale (cfr par. 2).

Se la Commissione ritiene rilevante e non manifestamente infondato la censura di costituzionalità, deve emettere una ordinanza con la quale, previa esposizione dei “termini e motivi” della questione, dispone l'immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale” e “sospende il giudizio in corso”.¹

L'ordinanza, a pena di manifesta inammissibilità, deve essere notificata, a cura della segreteria della Commissione, alle “parti in causa anche se non costituite”, non essendovi una declaratoria di contumacia del giudizio tributario e va comunicata al Presidente del Consiglio dei Ministri e ai Presidenti delle due Camere del Parlamento.²

Effettuati tali incombenzi la segreteria della Commissione tributaria deve provvedere alla “immediata trasmissione alla Corte dell'ordinanza, con la prova delle comunicazioni e delle notificazioni, nonché del fascicolo del processo.

Non esistono termini prefissati per l'invio della documentazione alla Corte Costituzionale, anche se un eventuale, non giustificato, ritardo, potrebbe costituire fonte di responsabilità disciplinare per il collegio, il personale di segreteria addetto, e per il Presidente di Commissione e il Presidente di sezione, se diverso dal Presidente del Collegio, per omessa vigilanza sul rispetto di un ragionevole termine per l'invio della documentazione prescritta alla Corte Costituzionale.

Il giudizio di costituzionalità davanti alla Consulta presenta analogie con il giudizio tributario, essendo entrambi giudizi sull'annullamento dell'atto impugnato, di natura amministrativa per quanto concerne il processo tributario, di natura normativa con riferimento al giudizio davanti alla Corte Costituzionale.³

Non sono censurabili né davanti al giudice tributario, né davanti alla Consulta, l'eccesso di potere rispettivamente di natura amministrativa o legi-

(1) art. 23, comma secondo, della legge n. 87 del 1953.

(2) Corte Cost. ordd. 104 del 1999, 395 del 1997.

(3) Delli Priscoli – De Marchi, *L'eccezione di incostituzionalità: profili processuali*, Firenze, 2008.

slativa, trattandosi di censura sul corretto uso del potere amministrativo o legislativo, sottratte entrambe al sindacato giurisdizionale.⁴

Vanno sempre evidenziati, nell'ordinanza di rimessione, la norma denunciata quale incostituzionale, le norme della costituzione che si assumono violate, il vizio specifico e il provvedimento che si chiede alla Corte.

È anche possibile chiedere una pronuncia c.d. additiva, con una limitazione della pronuncia di incostituzionalità della norma ad una specifica previsione, da specificarsi nei seguenti termini: a) “nella parte in cui essa prevede” b) “nella parte in cui essa esclude”, senza possibilità, tuttavia, dalla Corte di creare una norma sostitutiva, compito affidato al legislatore.⁵

L'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale deve essere completa, senza riferimento ad altri atti e ordinanze ed è immodificabile, una volta depositata nella segreteria della Commissione.

Eventuali lacune dell'ordinanza, per il principio di autosufficienza, non possono essere superate dalla Corte mediante l'esame del fascicolo relativo al giudizio.⁶

La Commissione tributaria, ove decida di sollevare la questione di costituzionalità su istanza di parte, non può limitarsi ad un generico riferimento alle questioni sollevate, con motivazione “per relationem”, ma deve far le proprie, condividendole e, all'occorrenza, modificandole, integrandole,⁷ senza neanche poter far riferimento ad analoghe motivazioni espresse in altra ordinanza avente ad oggetto la medesima questione, in forza del principio di autosufficienza che deve connotare anche le ordinanze di rimessione alla Corte Costituzionale.⁸

Va anche verificato se la rimessione sia necessaria se un'analogha questione sia già stata sollevata dalla stessa o altra Commissione tributaria; in tale evenienza si assiste alla prassi, diffusa, di rinviare il giudizio a nuovo ruolo o di sospenderlo in attesa della decisione della Consulta.

Generalmente risulta praticata la prima soluzione, con fissazione dell'udienza da parte del Presidente di sezione, all'esito del giudizio della Consulta, mentre ove si opti della sospensione del giudizio occorrerà l'istanza di parte e fini della sua riassunzione.

È bene, tuttavia, che una tale scelta sia condivisa anche dalle parti, che,

(4) Corte Cost. ord. 364 del 2002.

(5) Corte Cost. ordd. 380 e 432 del 2006.

(6) Corte Cost. ord. 251 del 2007.

(7) Corte Cost. ord. 118 del 2003.

(8) Corte Cost. sent. 103 del 2007; ordd. 431 del 2002, 33 del 2006.

in tal modo, vedono pregiudicato il diritto di poter far valere le loro ragioni davanti alla Consulta, non essendo parti nel diverso il giudizio davanti alla Corte Costituzionale.

Tuttavia, al fine di evitare di sollevare questioni di costituzionalità di natura “seriale”, con la medesima motivazione, ove i relativi ricorsi siano pendenti dinanzi alla stessa sezione della Commissione tributaria, potrebbe disporsi la riunione dei giudizi, per connessione oggettiva, emettendo un’unica ordinanza di rimessione, salvo poi, una volta intervenuta la pronuncia della Corte Costituzionale, disporre la separazione dei giudizi.

Il giudice tributario può rivolgersi alla Corte Costituzionale, sia su sollecitazione delle parti del giudizio, sia d’ufficio, ove dubbi della compatibilità della norma interna ai principi della costituzione italiana.

Condizioni imprescindibili per sollevare tale eccezione sono:

- a) **La non manifesta infondatezza della questione**, con una valutazione riservata alla Commissione tributaria, che deve dare adeguata motivazione sia in caso positivo che in caso negativo, cioè di ritenuto inesistente contrasto tra la normativa nazionale e principi della costituzione.

L’art. 24 della l. n. 87 del 1953, prevede, infatti, che l’ordinanza che respinga la eccezione di costituzionalità, per manifesta irrilevanza o infondatezza, deve essere “adeguatamente motivata”.

Qualora, invece, la Commissione ritenga di sollevare la questione di costituzionalità deve pronunciare ordinanza con la quale, riferiti i termini e i motivi, evidenziata l’impossibilità di una interpretazione costituzionalmente orientata della normativa tributaria, dispone l’immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale e sospende il giudizio in corso.⁹

Qualora venga denunciata la violazione del principio di uguaglianza (art. 3 Cost), deve essere sempre è rappresentato il termine di paragone, con riferimento a situazioni simili o omogenee, da porsi in raffronto tra loro.¹⁰

Possono essere prospettati solo vizi formali di legittimità, ma non

(9) “L’autorità giurisdizionale, qualora il giudizio non possa essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale o non ritenga che la questione sollevata sia manifestamente infondata, emette ordinanza con la quale, riferiti i termini ed i motivi della istanza con cui fu sollevata la questione, dispone l’immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale e sospende il giudizio in corso” art. 23 l.n. 87 del 1953.

(10) Corte Cost. ord. 446 del 2007.

vizi di merito;¹¹ deve trattarsi della violazione di norme della Corte Costituzionale, quindi il vizio deducibile è solo la violazione di legge, anche sotto il profilo del contrasto tra la norma e la ratio della stessa, desumibile dai lavori preparatori o da un'interpretazione di natura sistematica.¹²

- b) **La rilevanza della questione** sul giudizio in corso, nel senso che non deve trattarsi di un'astratta prospettazione di incostituzionalità, ma occorre evidenziare il rilievo che l'eventuale pronuncia della Consulta può avere, concretamente, sul giudizio in corso, nel senso di condizionarne l'esito.

La Corte effettua una prima delibazione sulla sussistenza della sussistenza dei requisiti di ricevibilità dell'ordinanza e dichiara la **“manifesta” inammissibilità** della questione sollevata nei seguenti casi:

- 1) mancanza di motivazione sulla non manifesta infondatezza della questione, cui è equiparata la motivazione c.d. “tautologica” o apparente;¹³
- 2) riproposizione di questioni già dichiarate non fondate, ove non vengano riproposti motivi nuovi;¹⁴
- 3) indicazione delle norme costituzionali asseritamente violate senza motivazione sulle ragioni della violazione¹⁵
- 4) omessa motivazione sul requisito della rilevanza della questione ai fini del giudizio in corso:
- 5) motivazione oscura;¹⁶
- 6) motivazione ipotetica;
- 7) motivazione alternativa, senza subordinazione delle questioni;¹⁷
- 8) motivazione contraddittoria;¹⁸

La Corte Costituzionale dichiarerà manifestamente inammissibile l'ordinanza mancante dei requisiti di autosufficienza e completezza dell'ordinanza, ma, in tal caso, la Commissione tributaria può riproporre la questione ovviando

(11) Dalla competenza della Corte esula “ogni valutazione di natura politica ed ogni sindacato sull'uso del potere discrezionale del parlamento”, art. 28 della legge n. 87 del 1953.

(12) Corte Cost. sent. 320 del 2007.

(13) Corte Cost. ord. 109 del 2008.

(14) Corte Cost. ord. 160 del 2007.

(15) Corte Cost., ord. 123 del 2005.

(16) Corte Cost., ord. 114 del 2007.

(17) Corte Cost., ordd. 88 e 297 del 2002, 192 del 2004.

(18) Corte Cost., sent. 163 del 2005; ordd. 250 del 2002, 458 del 2002.

alle inadempienze riscontrate dalla Consulta.

Resta da definire quali siano gli effetti e le conseguenze nel caso in cui il giudice tributario non esamini e, quindi, ometta di motivare in ordine a una questione di costituzionalità dedotta; occorre al riguardo anche verificare se dal corpo della motivazione sia possibile desumere un rigetto implicito della questione; tuttavia il mancato esame della questione di costituzionalità sollevata dalle parti non costituisce causa di nullità della sentenza, poiché essa può essere riproposta innanzi al giudice superiore e persino essere sollevata d'ufficio, ove attenga ad uno dei punti della decisione investiti dall'impugnazione.¹⁹

Spetterà, quindi, alla CTR o alla corte di cassazione sostituirsi alla commissione inadempiente motivando in ordine alla questione di costituzionalità, ove venga riproposta nel grado superiore giudizio.

Deve ritenersi, anche, ammessa la possibilità da parte delle commissioni tributarie sia provinciali, sia regionali, competente quest'ultima anche nel caso di pendenza di ricorso per cassazione, di adottare, anche di ufficio, eventuali provvedimenti cautelari a favore sia dell'amministrazione sia del contribuente nelle more della decisione della Corte Costituzionale o Corte di Giustizia, provvedimenti che, comunque, conservano efficacia fino alla definizione del grado di giudizio nel quale è stata sollevata la questione pregiudiziale.

2. IL RINVIO PREGIUDIZIALE DAVANTI ALLA CORTE DI GIUSTIZIA

Oggi il giudice tributario non è solo un giudice nazionale ma e, anche e soprattutto, un giudice comunitario nel senso che, ai fini della applicazione della normativa e dei principi del diritto tributario applicabili nel giudizio, deve far riferimento non solo alle norme interne, ma anche ai principi del trattato, delle norme comunitarie, della sentenza della Corte di Giustizia.

Il principio della c.d. "Sovranità dello Stato" è, ormai, superato, essendo stato sostituito dal diverso principio "sovranità dell'unione europea", anche a scapito della sovranità dei singoli Stati che ne fanno parte, nell'ottica di un ordinamento comune a tutti gli Stati che ne fanno parte, in un progetto, ormai non più velleitario, di armonizzazione delle varie legislazioni nazionali ad un unico ordinamento comune a tutti gli Stati dell'unione europea

(19) Cass. 9.12.1994, in *Giur. it.* 1996, II, 78.

Nel contrasto tra la normativa nazionale della normativa comunitaria il giudice tributario deve dare la prevalenza a quest'ultima, anche disapplicando, eventualmente, il diritto nazionale, ove non sia possibile una interpretazione comunitariamente orientata della normativa interna, interpretazione che deve sempre essere preferita rispetto alla disapplicazione della normativa statale.

Quindi, in via prioritaria, il giudice tributario deve disapplicare la normativa confliggente con principi del diritto europeo consentendo la immediata trasposizione del diritto comunitario nel diritto interno, in base ai principi ormai consolidati della preminenza del primo sul secondo, sanciti anche dall'art. 10 della Costituzione che stabilisce espressamente che "l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute".

Il giudice italiano e la stessa P.A., in sede di autotutela, hanno il dovere-potere di disapplicare le norme interne contrarie all'ordinamento comunitario.²⁰

La Corte di Cassazione ha affermato che *"in tema di efficacia del diritto comunitario, il fondamento della diretta applicazione e della prevalenza delle norme comunitarie su quelle statali si rinviene essenzialmente nell'art. 11 della Costituzione, laddove stabilisce che l'Italia consente alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni. Il contrasto tra norme statali e disciplina comunitaria non dà luogo ad invalidità o alla illegittimità delle prime, ma comporta la loro "non applicazione", che consiste nell'impedire che la norma interna venga in rilievo per la definizione della controversia davanti al giudice nazionale, restando affidata alla Corte di Giustizia di Lussemburgo l'interpretazione del diritto comunitario, del quale le sentenze della Corte precisano autoritariamente il significato, definendone l'ampiezza e il contenuto delle possibilità applicative, senza per questo creare ex novo norme comunitarie"*.²¹

La Corte di Giustizia delle Comunità europee è stata istituita nel 1952 dal trattato CECA (Comunità europea del carbone e dell'acciaio) e ha sede a Lussemburgo e rappresenta l'autorità suprema per tutte le questioni di diritto comunitario, comprese quelle di natura tributaria.

È composta da un giudice per ciascuno Stato membro, in modo da rappresentare tutti gli ordinamenti giuridici nazionali dell'UE.

Raramente la Corte si riunisce in seduta plenaria, generalmente si riu-

(20) Cfr Corte di Giustizia, 22 .6. 1989.

(21) Cass. 2/3/2005, n. 4466.

nisce in “grande sezione”, costituita da 13 giudici, o in sezioni di cinque o tre giudici.

Il giudice nazionale deve interpretare e applicare il diritto comunitario e solo in caso di dubbio sulla reale portata di una norma comunitaria può chiedere chiarimenti, in ordine all’interpretazione della stessa, alla Corte di Giustizia

Il rinvio pregiudiziale davanti alla Corte di Giustizia costituisce il principale strumento di cooperazione giudiziaria tra giudice comunitario e giudici nazionali, assicurando un’interpretazione e una applicazione uniforme del diritto comunitario in tutti i paesi membri, prevedendo la facoltà per il giudice nazionale (e l’obbligo, a determinate condizioni, per la Corte di cassazione, quale giudice di ultima istanza del giudizio tributario) di richiedere alla Corte di Giustizia una pronuncia relativa alla corretta interpretazione e alla portata di una o più norme del diritto comunitario, chiedendo anche alla Corte di Giustizia se la corretta applicazione di una norma comunitaria precluda o meno l’applicazione di una norma nazionale (c.d.rinvio pregiudiziale di interpretazione), nonché (evenienza, peraltro, più rara nel giudizio tributario) se un atto vincolante, adottato dalle istituzioni comunitarie o dalla BCE, sia valido ed efficace (c.d. rinvio pregiudiziale di validità).²²

Compito della Corte di Giustizia è, in sede di rinvio pregiudiziale, definire il contenuto e la portata delle disposizioni comunitarie.

La Commissione tributaria, quale organo giurisdizionale, oltre, ovviamente, alla Corte di cassazione quale giudice di legittimità, competente per i ricorsi contro le sentenze delle commissioni tributarie regionali, e anche alla stessa Corte Costituzionale, quale organo di natura giurisdizionale, sono legittimati ad effettuare il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia al fine di ottenere una pronuncia sull’interpretazione o sulla validità di una norma comunitaria quando tale pronuncia sia necessaria per risolvere la controversia di cui la Commissione tributaria o la Corte di cassazione, quali giudice di ultima istanza, risultino investite.

Va evidenziata, rispetto alla tecnica di redazione dell’ordinanza concernente la questione di legittimità costituzionale di una norma interna per il denunciato contrasto con i principi o le norme della costituzione italiana, la diversa metodologia concernente il rinvio pregiudiziale d’interpretazione che ha per oggetto la portata della norma comunitaria, chiedendosi alla Corte di Giustizia se

(22) BARTOLE, Pregiudiziale comunitaria e “integrazione” di ordinamenti, in www.forumcostituzionale.it

la corretta interpretazione della norma comunitaria precluda l'applicazione di un atto amministrativo di natura tributaria o di una norma costituzionale.

La questione da sottoporre alla Corte di Giustizia può essere sollevata dalle parti del giudizio tributario o rilevata d'ufficio dalla Commissione tributaria, unica legittimata al riguardo.

Il giudice nazionale deve specificare, nella motivazione dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale, perché l'interpretazione richiesta è necessaria ai fini della decisione della causa pendente.²³

Non viene espressamente indicata la natura del provvedimento da adottare da parte delle commissioni tributarie, con la sola precisazione che deve trattarsi di un provvedimento "interlocutorio", atto a determinare un effetto "sospensivo del giudizio".

Pertanto, trattandosi di uno provvedimento motivato, va escluso il "decreto", ritenendosi l'"ordinanza", l'atto con cui vada sollevata la questione pregiudiziale davanti alla Corte di Giustizia.²⁴

L'ordinanza di rinvio deve essere "succinta" ma deve contenere tutte le informazioni pertinenti in modo da consentire alla Corte, agli Stati membri e organismi internazionali interessati legittimati di presentare osservazioni, di intendere la questione sollevata davanti alla Corte di Giustizia, con riferimento al diritto interno dello Stato.

Nel giudizio davanti alla Corte di Giustizia la Corte può richiedere agli Stati membri e alle istituzioni che non siano parte in causa le informazioni che ritenga necessarie e possono, comunque, presentare osservazioni scritte, facoltà ovviamente riconosciuta anche alle parti del giudizio.

Le commissioni tributarie provinciali e regionali, non essendo i giudici di ultima istanza, essendo riservata alle qualificata alla Corte di cassazione, non hanno l'obbligo ma solo la facoltà di effettuare il rinvio pregiudiziale.²⁵

Anche per la Corte di cassazione, quale giudice di ultima istanza, non sussiste, tuttavia, l'obbligo del rinvio nei seguenti casi:

- a) se la Corte si è già pronunciata in relazione ad una fattispecie analoga o identica;

(23) BARBERA, Corte Costituzionale e giudici di fronte ai "vincoli comunitari": una ridefinizione dei confini?, in «Quaderni costituzionali», 2007, p. 335 ss.

(24) "nei casi contemplati dall'articolo 35, paragrafo 1, del trattato UE, dall'articolo 234 del trattato CE e dall'articolo 150 del trattato CEEA, la decisione del giudice nazionale che sospende la procedura e si rivolge alla Corte è notificata a quest'ultima a cura di tale giudice nazionale". art. 23 dello Statuto della Corte di Giustizia.

(25) Art. 234 Trattato CE.

- b) se vi è giurisprudenza costante al riguardo, anche per materie simili;
- c) se l'applicazione del diritto comunitario non lascia adito ad alcun ragionevole dubbio.

In caso di inottemperanza all'obbligo di rinvio pregiudiziale derivante dall'art. 234, par. 3, del Trattato CE, nel caso in cui la Corte di Cassazione rifiuti, ingiustificatamente, di rimettere la questione al giudice comunitario o, eluda tale obbligo facendo ricorso strumentalmente ai limiti sopra evidenziati, lo Stato italiano, su ricorso dell'interessato è tenuto al risarcimento dei danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario, potendosi, in via alternativa, far ricorso all'avvio di una procedura di infrazione nei confronti dello Stato italiano inadempiente quale responsabile delle violazioni del diritto comunitario da parte dei giudici nazionali.

La Corte di Giustizia, in via preliminare, dichiara irricevibile la questione se:

- a) è manifestamente fittizia, ipotetica o non suffragata da elementi di fatto o di diritto;
- b) non è rilevante ai fini del giudizio, cioè non ha alcun rapporto con l'oggetto della causa principale;
- c) verte su norme comunitarie non applicabili al caso di specie.

Se invece la Corte si pronuncia nel merito della richiesta emette una sentenza e non un parere, a riprova dell'efficacia vincolante della sua decisione.

Il diritto tributario di ciascuno Stato membro è differente, essendo diverse le politiche fiscali degli Stati aderenti, e il rinvio pregiudiziale ha la funzione di realizzare una interpretazione e quindi una applicazione uniforme del diritto tributario in tutti i Paesi, quanto meno con riferimento ai principi generali.

Va, tuttavia specificato che La Corte di Giustizia europea non è autorizzata ad interpretare il diritto nazionale, né a decidere in merito alla sua conformità al diritto comunitario ma deve solamente determinare i criteri fondamentali o essenziali d'interpretazione delle disposizioni comunitarie in questione, perché la Commissione tributaria possa valutare la compatibilità tra la legislazione nazionale e quella comunitaria.

La pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia ha natura dichiarativa ed effetto retroattivo (con il limite dei rapporti "esauriti") in virtù del potere straordinario riconosciuto al giudice comunitario ai sensi dell'art. 231, comma, del Trattato CE., con una efficacia sia "interna" nei confronti del giu-

dice del rinvio, vincolato dalla pronuncia del giudice comunitario, dovendo necessariamente applicare la norma comunitaria come interpretata dalla Corte, disapplicando, eventualmente, la norma interna con essa incompatibile (cd" sentenza interpretativa"), sia " esterna", esonerando la Corte di cassazione dall'obbligo di rinvio .

Può, tuttavia, a differenza della declaratoria di illegittimità costituzionale di una norma nazionale, essere limitata la portata retroattiva della decisione della Corte di Giustizia.

Il rinvio pregiudiziale può avere anche lo scopo di verificare, con riferimento al diritto comunitario, la legittimità di una legge nazionale, di un atto amministrativo tributario o una prassi amministrativa (quale potrebbe essere, ad esempio, quella dell'iscrizione automatica del fermo amministrativo e dell'ipoteca per debiti tributari, senza motivazione alcuna)

Qualora il contribuente ritenga di aver subito un pregiudizio per effetto dell'applicazione di una norma o di una prassi nazionale assunta come incompatibile con il diritto comunitario, ha un'alternativa, cumulabile , tra:

- a) segnalazione alla Commissione, che a sua volta deciderà se attivare o meno la procedura d'infrazione;
- b) richiesta alla Commissione tributaria ove pende il giudizio di procedere al rinvio pregiudiziale d'interpretazione.

La prima tende all'accertamento di una violazione da parte del diritto nazionale, l'altra ad una lettura della norma comunitaria dalla quale potrà eventualmente dedursi una incompatibilità di una norma nazionale.

Diversi sono gli effetti a seconda che la sentenza affermi la validità di un atto, nel qual caso l'efficacia è limitata alla fattispecie in esame (fatta salva la possibilità di proporre, eventualmente, successivamente il rinvio per motivi diversi), oppure sancisca invalidità dell'atto.

In tale ultimo caso, la pronuncia della Corte di Giustizia diventa obbligatoria non solo per la giurisdizione nazionale, ma anche per tutte le giurisdizioni nazionali degli Stati membri.

La sua efficacia non è limitata al solo giudizio interessato dal rinvio pregiudiziale ma si estende a tutte le fattispecie simili, dovendosi attribuire una efficacia " erga omnes", alle pronunce della Corte di Giustizia concernenti la corretta interpretazione del diritto comunitario.

Spetterà sempre al giudice nazionale l'applicazione del principio di diritto affermato dalla Corte in ordine alla situazione di fatto che è alla base del procedimento pendente dinanzi allo stesso, potendo anche disapplicare le norme nazionali confliggenti con l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia.

Tuttavia la Commissione tributaria , oltre sottoporre alla Corte di Giustizia la questione interpretativa del diritto comunitario, potrà anche sottoporre alla stessa l'eventuale soluzione interpretativa prospettabile, chiedendo alla Corte di vagliarne la correttezza , con conseguente obbligatorietà di tale interpretazione, ove ritenuta dalla Corte compatibile con il diritto comunitario.

È possibile anche richiedere, trattandosi di materia di giustizia, anche il procedimento pregiudiziale d'urgenza, con una procedura semplificata del procedimento, ma occorre una specifica motivazione sulla assoluta necessità e, quindi sulla indifferibile urgenza della decisione, prospettando le eventuali conseguenze negative per le parti ove si optasse per la procedura ordinaria e rinvio pregiudiziale semplice.

Così come per il mancato esame di una questione di legittimità costituzionale da parte del giudice di merito deve ritenersi che anche il mancato esame di un'eccezione tendente a far sollevare dalle commissioni tributarie rinvio pregiudiziale , non costituisce causa di nullità della sentenza, potendo essere riproposta innanzi al giudice superiore , salvo eventuali profili di natura disciplinare.

Le commissioni tributarie devono applicare le disposizioni comunitarie fino a quando la Corte di Giustizia europea non abbia riconosciuto la loro invalidità.

APPENDICE

1) Regolamento della Corte Costituzionale 16 marzo 1956

(Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte Costituzionale)

Art. 1.(Trasmissione dell'ordinanza notificata).1. L'ordinanza, con cui il giudice, singolo o collegiale, davanti al quale pende la causa, promuove il giudizio di legittimità costituzionale, deve essere trasmessa alla Corte Costituzionale insieme con gli atti e con la prova delle notificazioni e delle comunicazioni prescritte nell'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87. Art. 2.(Pubblicazione e registrazione dell'ordinanza).1. Il Presidente della Corte, accertata la regolarità dell'ordinanza e delle notificazioni, dispone che l'ordinanza stessa sia pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica e, quando occorra, nel Bollettino Ufficiale delle Regioni. 2. Il Presidente accerta altresì che siano state eseguite le comunicazioni ai Presidenti delle due Camere legislative, a norma dell'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87.3. Le ordinanze di cui all'art. 23 della legge predetta, pervenute alla Corte, sono annotate dal

cancelliere nel registro generale con l'indicazione, in apposita colonna, delle date delle notificazioni e della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica e nel Bollettino Ufficiale delle Regioni interessate. Art. 3.(Costituzione delle parti).1. La costituzione delle parti nel giudizio davanti alla Corte ha luogo nel termine indicato nell'art. 25, comma secondo, della legge 11 marzo 1953, n. 87, mediante deposito in cancelleria della procura speciale, con la elezione del domicilio in Roma, e delle deduzioni. La procura può essere apposta in calce o a margine dell'originale delle deduzioni con la sottoscrizione della parte, certificata autografa dal difensore. Nello stesso termine possono essere prodotti nuovi documenti relativi al giudizio di legittimità costituzionale. 2. Nel termine suindicato non sono computati i giorni compresi tra quello dell'ultima notificazione e quello in cui l'ordinanza è pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica. Art. 4.(Interventi in giudizio).1. L'intervento in giudizio del Presidente del Consiglio dei Ministri ha luogo con il deposito delle deduzioni, sottoscritte dall'Avvocato generale dello Stato o da un suo sostituto. 2. Il Presidente della giunta regionale interviene depositando, oltre alle deduzioni, la procura speciale rilasciata a norma dell'art. 3, contenente l'elezione del domicilio in Roma. 3. Eventuali interventi di altri soggetti, ferma la competenza della Corte a decidere sulla loro ammissibilità, devono aver luogo con le modalità di cui al comma precedente. 4. L'atto di intervento di cui ai commi precedenti deve essere depositato non oltre venti giorni dalla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'atto introduttivo del giudizio. 5. Il cancelliere dà comunicazione dell'intervento alle parti costituite. Art. 5.(Notificazioni e comunicazioni).1. Le notificazioni, da farsi a cura del cancelliere, sono effettuate da persona addetta alla Corte, all'uopo autorizzata dal Presidente. 2. Le comunicazioni sono eseguite dal cancelliere con biglietto consegnato al destinatario, che ne rilascia ricevuta, o con piego raccomandato, con ricevuta di ritorno, al domicilio eletto in Roma. Art. 6.(Deposito degli atti del processo).1. Gli atti e i documenti di ciascuna parte, relativi al giudizio di legittimità costituzionale, devono essere depositati in cancelleria in tante copie in carta libera quanti sono i componenti della Corte e le parti. 2. Il cancelliere non può ricevere atti e documenti, relativi al giudizio di legittimità costituzionale, che non siano corredati del necessario numero di copie, scritte in carattere chiaro e leggibile. Art. 7.(Nomina del giudice per l'istruzione e per la relazione).1. Decorso il termine indicato nell'art. 25, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, il Presidente nomina un giudice per l'istruzione e per la relazione, al quale il cancelliere trasmette immediatamente il fascicolo della causa. 2. La documentazione di cui, con apposito provvedimento adottato

dal Presidente su proposta del giudice relatore, si disponga l'acquisizione al giudizio è depositata nella cancelleria. 3. La cancelleria, entro il termine di cui all'art. 8, secondo comma, dà comunicazione del deposito alle parti costituite.

Art. 8. (Convocazione della Corte in udienza pubblica). 1. Il Presidente fissa con decreto il giorno dell'udienza e convoca la Corte. 2. Almeno venti giorni prima della data fissata per l'udienza, il decreto del Presidente è comunicato in copia, a cura del cancelliere, alle parti costituite.

Art. 9. (Convocazione della Corte in camera di consiglio). 1. Se nessuna delle parti si è costituita in giudizio, il Presidente può convocare la Corte in camera di consiglio. 2. Il Presidente, sentito il giudice per l'istruzione, può convocare ugualmente la Corte in camera di consiglio, qualora ravvisi che possa ricorrere il caso di manifesta infondatezza. 3. A cura del cancelliere, il decreto del Presidente è comunicato in copia alle parti costituite venti giorni prima della data fissata per la riunione della Corte in camera di consiglio. 4. La Corte, se ritiene che non ricorre il caso indicato nel secondo comma, rinvia la causa alla pubblica udienza.

Art. 10. 1. È ammesso il deposito nella cancelleria della Corte di memorie illustrative, nel numero di copie sufficienti per il collegio e per le parti, fino al dodicesimo giorno libero prima dell'udienza o della riunione in camera di consiglio, prevista nel secondo comma dell'articolo precedente.

Art. 11. (Trasmissione degli atti ai giudici). 1. A cura del cancelliere è trasmesso ad ogni giudice, almeno dieci giorni prima dell'udienza o della riunione in camera di consiglio, un fascicolo contenente le copie dell'atto introduttivo del giudizio davanti alla Corte e di tutti i successivi atti del processo.

Art. 12. (Mezzi di prova). 1. La Corte dispone con ordinanza i mezzi di prova che ritenga opportuni e stabilisce i termini e i modi da osservarsi per l'esecuzione.

Art. 13. (Esecuzione dei mezzi di prova). 1. L'esecuzione dei mezzi di prova ha luogo a cura del giudice per l'istruzione con l'assistenza del cancelliere, che redige il verbale. 2. Le parti sono avvertite dal cancelliere dieci giorni prima di quello fissato per l'assunzione delle prove orali. 3. Le spese per l'esecuzione dei mezzi di prova sono a carico del bilancio della Corte.

Art. 14. (Chiusura dell'istruttoria e riconvocazione della Corte). 1. Espletate le prove, i relativi atti sono depositati nella cancelleria. 2. Il cancelliere dà comunicazione del deposito alle parti costituite. 3. Entro venti giorni dalla detta comunicazione, il Presidente fissa la nuova riunione della Corte. Si osservano le norme dell'art. 8 o dell'art. 9, comma primo.

Art. 15. (Riunioni di procedimenti). 1. Il Presidente, d'ufficio o a richiesta di parte, può ordinare che due o più cause siano chiamate alla medesima udienza per essere, se del caso, congiuntamente discusse. 2. Dopo la discussione la Corte delibera se e quali cause debbano essere riunite per un'unica pronunzia.

Art. 16.(Astensione e ricazione dei giudici).1. Le norme relative all'astensione e alla ricazione dei giudici non sono applicabili fuori dei casi previsti nell'art. 47 della legge 11 marzo 1953, n. 87. Art. 17.(Udienza pubblica).1. All'udienza il giudice relatore espone le questioni della causa. 2. Dopo la relazione, i difensori delle parti svolgono succintamente i motivi delle loro conclusioni. 3. Il Presidente regola la discussione e può determinare i punti più importanti sui quali essa deve svolgersi. 4. Si osservano, oltre agli artt. 15, 16 e 17 della legge 11 marzo 1953, n. 87, gli artt. 128, comma secondo, e 129 del codice di procedura civile. Art. 18.(Deliberazione delle ordinanze e delle sentenze).1. Le ordinanze e le sentenze sono deliberate in camera di consiglio. Alla deliberazione devono partecipare tutti i giudici che siano stati presenti a tutte le udienze fino alla chiusura della discussione della causa. 2. Il relatore vota per primo; votano poi gli altri giudici, cominciando dal meno anziano d'età; per ultimo volta il Presidente. 3. Dopo la votazione, la Corte nomina un giudice per la redazione dell'ordinanza o della sentenza, il cui testo è approvato dal collegio in camera di consiglio. 4. La data della decisione è quella dell'approvazione di cui al comma precedente. 5. Le ordinanze e le sentenze sono sottoscritte dal Presidente e dal giudice nominato a norma del terzo comma. Art. 19.(Spese del giudizio).1. Nei giudizi davanti alla Corte Costituzionale non si pronunzia condanna alle spese. Art. 20.(Pubblicazione delle sentenze e delle ordinanze).

1. Tutte le decisioni della Corte sono pubblicate integralmente nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica.

2. Ove la decisione della Corte abbia ad oggetto una legge regionale o provinciale il Presidente ne dispone altresì la pubblicazione nel rispettivo Bollettino Ufficiale. Art. 21.(Correzione delle omissioni o degli errori materiali delle sentenze e delle ordinanze).1. La Corte provvede alla correzione delle omissioni o degli errori materiali delle sentenze e delle ordinanze, anche d'ufficio, in camera di consiglio con ordinanza, previo avviso alle parti costituite. 2. L'ordinanza di correzione è annotata sull'originale della sentenza o dell'ordinanza corretta. 3. Qualora si tratti di sentenza, che abbia dichiarato l'illegittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge, si applicano all'ordinanza di correzione le norme dell'art. 30, commi primo e secondo, della legge 11 marzo 1953, n. 87. Art. 22.(Sospensione, interruzione ed estinzione del processo).1. Le norme sulla sospensione, interruzione ed estinzione del processo non si applicano ai giudizi davanti alla Corte Costituzionale neppure

nel caso in cui, per qualsiasi causa, sia venuto a cessare il giudizio rimasto sospeso davanti all'autorità giurisdizionale, che ha promosso il giudizio di legittimità costituzionale.

Legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1(Norme sui giudizi di legittimità costituzionale e sulle garanzie di indipendenza della Corte Costituzionale)

Art. 1. La questione di legittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge della Repubblica, rilevata d'ufficio o sollevata da una delle parti nel corso di un giudizio e non ritenuta dal giudice manifestamente infondata, è rimessa alla Corte Costituzionale per la sua decisione.

Legge costituzionale 11 marzo 1953, n. 1(Norme integrative della Costituzione concernenti la Corte Costituzionale)

Art. 1 La Corte Costituzionale esercita le sue funzioni nelle forme, nei limiti ed alle condizioni di cui alla Carta costituzionale, alla legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1, ed alla legge ordinaria emanata per la prima attuazione delle predette norme costituzionali. Legge 11 marzo 1953 n. 87(Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte Costituzionale) Art. 23. Nel corso di un giudizio dinanzi ad una autorità giurisdizionale una delle parti, o il pubblico ministero possono sollevare questione di legittimità costituzionale mediante apposita istanza, indicando: a) le disposizioni della legge o dell'atto avente forza di legge dello Stato o di una Regione, viziati da illegittimità costituzionale b) le disposizioni della Costituzione o delle leggi costituzionali, che si assumono violate. L'autorità giurisdizionale, qualora il giudizio non possa essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale o non ritenga che la questione sollevata sia manifestamente infondata, emette ordinanza con la quale, riferiti i termini ed i motivi della istanza con cui fu sollevata la questione, dispone l'immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale e sospende il giudizio in corso. La questione di legittimità costituzionale può essere sollevata, di ufficio, dall'autorità giurisdizionale davanti alla quale verte il giudizio con ordinanza contenente le indicazioni previste alle lettere a) e b) del primo comma e le disposizioni di cui al comma precedente. L'autorità giurisdizionale ordina che a cura della cancelleria l'ordinanza di trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale sia notificata, quando non se ne sia data lettura nel pubblico dibattimento, alle parti in causa ed al pubblico ministero quando il suo intervento sia obbligatorio, nonché al Presidente del Consiglio dei ministri od al Presidente della Giunta regionale a seconda che sia in questione una legge o un atto avente forza di legge

dello Stato o di una Regione. L'ordinanza viene comunicata dal cancelliere anche ai Presidenti delle due Camere del Parlamento o al Presidente del Consiglio regionale interessato. Art. 24. L'ordinanza che respinga la eccezione di illegittimità costituzionale per manifesta irrilevanza o infondatezza, deve essere adeguatamente motivata. L'eccezione può essere proposta all'inizio di ogni grado ulteriore del processo. Art. 25. Il Presidente della Corte Costituzionale, appena è pervenuta alla Corte l'ordinanza con la quale l'autorità giurisdizionale promuove il giudizio di legittimità costituzionale, ne dispone la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale e, quando occorra, nel Bollettino Ufficiale delle Regioni interessate. Entro venti giorni dall'avvenuta notificazione della ordinanza, ai sensi dell'art. 23, le parti possono esaminare gli atti depositati nella cancelleria e presentare le loro deduzioni. Entro lo stesso termine, il Presidente del Consiglio dei ministri e il Presidente della Giunta regionale possono intervenire in giudizio e presentare le loro deduzioni. Art. 26. Trascorso il termine indicato nell'articolo precedente il Presidente della Corte nomina un giudice per la istruzione e la relazione e convoca entro i successivi venti giorni la Corte per la discussione. Qualora non si costituisca alcuna parte o in caso di manifesta infondatezza la Corte può decidere in Camera di consiglio. Le sentenze devono essere depositate in cancelleria nel termine di venti giorni dalla decisione. Art. 27. La Corte Costituzionale, quando accoglie una istanza o un ricorso relativo a questione di legittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge, dichiara, nei limiti dell'impugnazione, quali sono le disposizioni legislative illegittime. Essa dichiara, altresì, quali sono le altre disposizioni legislative, la cui illegittimità deriva come conseguenza dalla decisione adottata. Art. 28. Il controllo di legittimità della Corte Costituzionale su una legge o un atto avente forza di legge esclude ogni valutazione di natura politica e ogni sindacato sull'uso del potere discrezionale del Parlamento. Art. 29. La sentenza con la quale la Corte si pronunzia sulla questione di illegittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge o l'ordinanza con la quale è dichiarata la manifesta infondatezza dell'eccezione di incostituzionalità, vengono trasmesse, entro due giorni dal loro deposito in cancelleria, unitamente agli atti, all'autorità giurisdizionale che ha promosso il giudizio, a cura del cancelliere della Corte. Art. 30. La sentenza che dichiara l'illegittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge dello Stato o di una Regione, entro due giorni dal suo deposito in cancelleria, è trasmessa, di ufficio, al Ministro di [grazia e] giustizia od al Presidente della Giunta regionale affinché si proceda immediatamente e, comunque, non oltre il decimo giorno, alla pubblicazione del dispositivo della decisione nelle medesime forme stabilite per la

pubblicazione dell'atto dichiarato costituzionalmente illegittimo. La sentenza, entro due giorni dalla data del deposito, viene, altresì comunicata alle Camere e ai Consigli regionali interessati affinché, ove lo ritengano necessario, adottino i provvedimenti di loro competenza. Le norme dichiarate incostituzionali non possono avere applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione. Quando in applicazione della norma dichiarata incostituzionale è stata pronunciata sentenza irrevocabile di condanna, ne cessano la esecuzione e tutti gli effetti penali.

2) Corte di Giustizia Europea, nota 5 dicembre 2009, C-297/01

Il seguente testo sostituisce, a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, la nota informativa pubblicata nella GU C 143, dell'11 giugno 2005, pag. 1, e la relativa integrazione pubblicata nella GU JO C 64, dell'8 marzo 2008.

NOTA INFORMATIVA

riguardante le domande di pronuncia pregiudiziale da parte dei giudici nazionali

I. Disposizioni generali

1. Il sistema del rinvio pregiudiziale è un meccanismo fondamentale del diritto dell'Unione europea, che ha per oggetto di fornire ai giudici nazionali lo strumento per assicurare un'interpretazione e un'applicazione uniformi di tale diritto in tutti gli Stati membri.

2. La Corte di Giustizia dell'Unione europea è competente a pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione del diritto dell'Unione europea e sulla validità degli atti adottati dalle istituzioni, dagli organi e organismi dell'Unione. Questa competenza generale le è conferita dagli artt. 19, n. 3, lett. b), del Trattato sull'Unione europea (GU 2008, C 115, pag. 13, in prosieguo: il «TUE») e 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU 2008, C 115, pag. 47, in prosieguo: il «TFUE»)

3. Ai sensi dell'art. 256, n. 3, del TFUE, il Tribunale è competente a conoscere delle questioni pregiudiziali, sottoposte ai sensi dell'art. 267, in materie specifiche determinate dallo statuto. Poiché lo statuto non è stato adattato al riguardo, la Corte di Giustizia, in prosieguo: «la Corte» resta la sola competente a pronunciarsi in via pregiudiziale.

4. Anche se l'art. 267 TFUE conferisce alla Corte una competenza generale, tuttavia varie disposizioni prevedono eccezioni o restrizioni a tale com-

petenza. Trattasi in particolare degli artt. 275 e 276 TFUE, nonché dell'art. 10 del protocollo (n. 36) sulle disposizioni transitorie del Trattato di Lisbona (GU 2008, C 115, pag. 322).

5. Poiché il procedimento pregiudiziale si basa sulla cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali, sembra opportuno, al fine di assicurarne l'efficacia, fornire agli organi giurisdizionali nazionali le indicazioni seguenti.

6. Queste indicazioni pratiche, prive di qualsiasi valore vincolante, mirano ad orientare i giudici nazionali circa l'opportunità di procedere ad un rinvio pregiudiziale e, eventualmente, ad aiutarli a formulare e presentare le questioni sottoposte alla Corte.

Sul ruolo della Corte nell'ambito del procedimento pregiudiziale

7. Nell'ambito del procedimento pregiudiziale, il ruolo della Corte è quello di fornire un'interpretazione del diritto dell'Unione o di statuire sulla sua validità, e non di applicare tale diritto alla situazione di fatto che è alla base del procedimento dinanzi al giudice nazionale, ruolo che spetta a quest'ultimo. La Corte non è competente né a pronunciarsi su questioni di fatto sollevate nell'ambito della causa principale né a risolvere le divergenze di opinione in merito all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto nazionale.

8. La Corte si pronuncia sull'interpretazione o sulla validità del diritto dell'Unione, cercando di dare una risposta utile per la definizione della controversia, ma spetta al giudice del rinvio trarne le conseguenze disapplicando eventualmente la norma nazionale di cui trattasi.

Sulla decisione di sottoporre una questione alla Corte

L'autore della questione

9. Nell'ambito dell'art. 267 TFUE, gli organi giurisdizionali degli Stati membri, qualora debbano statuire nell'ambito di un procedimento destinato a concludersi con una decisione di carattere giurisdizionale, possono in via di principio sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale.⁽¹⁾ La nozione di organo giurisdizionale è interpretata dalla Corte quale nozione autonoma del diritto dell'Unione.

10. L'iniziativa di adire la Corte in via pregiudiziale spetta unicamente al giudice nazionale a prescindere dal fatto che le parti l'abbiano chiesto o meno.

Il rinvio per interpretazione

11. Ogni giudice interessato può sottoporre alla Corte una questione relativa all'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione qualora lo ritenga necessario ai fini della soluzione di una controversia ad esso sottoposta.

12. Tuttavia, un giudice avverso le cui decisioni non possa proporsi

un ricorso giurisdizionale di diritto interno è, in via di principio, tenuto a sottoporre alla Corte tale questione, salvo qualora esista già una giurisprudenza in materia (e il contesto eventualmente nuovo non sollevi alcun dubbio reale circa la possibilità di applicare tale giurisprudenza) o qualora non vi sia alcun dubbio quanto alla corretta interpretazione della norma di diritto di cui trattasi.

13. Pertanto, un giudice avverso le cui decisioni possa proporsi un ricorso di diritto interno, può, in particolare quando ritiene di aver ricevuto sufficienti chiarimenti dalla giurisprudenza della Corte, decidere esso stesso circa l'esatta interpretazione del diritto dell'Unione e l'applicazione di quest'ultimo alla situazione di fatto che esso constata. Tuttavia, un rinvio pregiudiziale può risultare particolarmente utile, nella fase appropriata del procedimento, quando si tratta di una questione di interpretazione nuova che presenta un interesse generale per l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione nell'insieme degli Stati membri, o quando la giurisprudenza esistente non sembra potersi applicare ad un contesto di fatto inedito.

14. Spetta al giudice nazionale indicare perché l'interpretazione richiesta sia necessaria per pronunciare la sua sentenza.

Il rinvio per esame di validità

15. Anche se i giudici nazionali hanno la possibilità di respingere i motivi di invalidità dedotti dinanzi ad essi, spetta unicamente alla Corte dichiarare invalido un atto di un'istituzione, di un organo o di organismo dell'Unione.

16. Ogni giudice nazionale deve quindi sottoporre una questione alla Corte allorché nutre dubbi sulla validità di un simile atto, indicando i motivi per cui ritiene che detto atto possa essere viziato da invalidità.

17. Tuttavia, il giudice nazionale, ove nutra gravi perplessità in ordine alla validità di un atto di un'istituzione, di un organo o di organismo dell'Unione sul quale è fondato un atto interno, può in via eccezionale sospendere temporaneamente l'applicazione di quest'ultimo o adottare ogni altro provvedimento provvisorio al riguardo. Egli è tenuto, in tal caso, a sottoporre la questione di validità alla Corte, indicando i motivi per i quali ritiene che detto atto sia invalido.

Quando sottoporre una questione pregiudiziale

18. Il giudice nazionale può indirizzare alla Corte una questione pregiudiziale non appena constati che una pronuncia sul punto o sui punti relativi all'interpretazione o alla validità è necessaria per emettere la sua decisione; essa è nella migliore posizione per valutare in quale fase del procedimento occorra sottoporre una tale questione.

19. È tuttavia auspicabile che la decisione di rinvio di una questione

pregiudiziale venga presa in una fase del procedimento nella quale il giudice del rinvio sia in grado di definire l'ambito di fatto e di diritto del problema, affinché la Corte disponga di tutti gli elementi necessari per verificare, eventualmente, che il diritto dell'Unione si applica alla causa principale. Può anche risultare nell'interesse di una buona amministrazione della giustizia che la questione pregiudiziale venga sottoposta a seguito del contraddittorio tra le parti.

Sulla forma del rinvio pregiudiziale

20. La decisione con la quale il giudice nazionale sottopone una questione pregiudiziale alla Corte può rivestire qualsiasi forma ammessa dal diritto nazionale per i provvedimenti interlocutori. Occorre tuttavia tenere in mente che è questo il documento che serve come base per il procedimento che si svolge dinanzi alla Corte e che quest'ultima deve poter disporre degli elementi che le consentano di fornire una soluzione utile al giudice nazionale. Inoltre, è solo la domanda di pronuncia pregiudiziale che viene notificata agli interessati legittimati a presentare osservazioni dinanzi alla Corte – in particolare gli Stati membri e le istituzioni – e che costituisce oggetto di una traduzione.

21. La necessità di tradurre la domanda richiede una redazione semplice, chiara e precisa, senza elementi superflui.

22. Una lunghezza che non supera una decina di pagine è spesso sufficiente per esporre il contesto di una domanda di pronuncia pregiudiziale in maniera adeguata. Pur rimanendo succinta, la decisione di rinvio deve tuttavia essere sufficientemente completa e contenere tutte le informazioni pertinenti in modo da consentire alla Corte, nonché agli interessati legittimati a presentare osservazioni, di intendere correttamente l'ambito di fatto e di diritto della controversia nel procedimento nazionale. In particolare, la decisione di rinvio deve:

- contenere una breve esposizione dell'oggetto della controversia, nonché dei fatti pertinenti quali sono stati constatati, o, quanto meno, chiarire le ipotesi di fatto sulle quali la questione pregiudiziale è basata;
- riportare il contenuto delle disposizioni nazionali che possono trovare applicazione ed identificare, eventualmente, la giurisprudenza nazionale pertinente, indicando ogni volta i riferimenti precisi (ad esempio, pagina di una Gazzetta ufficiale o di una determinata raccolta; eventualmente con riferimento su Internet);
- identificare con la maggiore precisione possibile le disposizioni di diritto dell'Unione pertinenti nella fattispecie;
- esplicitare i motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a sollevare questioni sull'interpretazione o la validità di talune disposizioni

di diritto dell'Unione nonché il nesso che esso stabilisce tra queste disposizioni e la normativa nazionale che si applica alla causa principale;

– comprendere, eventualmente, una sintesi della parte essenziale degli argomenti pertinenti delle parti nella causa principale.

23. Infine, il giudice del rinvio, se si ritiene in grado di farlo, può indicare succintamente il suo punto di vista sulla soluzione da dare alle questioni pregiudiziali sottoposte.

24. La o le questioni pregiudiziali stesse devono figurare in una parte distinta e chiaramente identificata della decisione di rinvio, di solito all'inizio o alla fine di questa. Esse devono essere comprensibili senza far riferimento alla motivazione della domanda, che fornirà tuttavia il contesto necessario per una valutazione adeguata.

Sugli effetti del rinvio pregiudiziale sul procedimento dinanzi al giudice nazionale

25. La proposizione di una domanda di pronuncia pregiudiziale comporta la sospensione del procedimento nazionale fino alla pronuncia della Corte.

26. Tuttavia, il giudice nazionale rimane competente ad adottare provvedimenti cautelari, in particolare nell'ambito del rinvio per esame di validità (v. sopra punto 17).

Sulle spese ed il gratuito patrocinio

27. Il procedimento pregiudiziale dinanzi alla Corte è gratuito e quest'ultima non statuisce sulla ripartizione delle spese tra le parti nella causa principale; spetta al giudice nazionale statuire a tal riguardo.

28. In caso di risorse insufficienti di una parte e qualora le norme nazionali lo consentano, il giudice del rinvio può concedere a tale parte un sussidio per coprire le spese, in particolare di rappresentanza, che essa deve sostenere dinanzi alla Corte. Quest'ultima può anch'essa concedere un tale sussidio qualora la parte in questione non fruisca già di un gratuito patrocinio a livello nazionale o qualora tale sussidio non copra, o copra solo in parte, le spese sostenute dinanzi alla Corte.

Sulla corrispondenza tra il giudice nazionale e la Corte

29. La decisione di rinvio e i documenti pertinenti (in particolare, se del caso, il fascicolo della causa, eventualmente sotto forma di copia) devono essere inviati direttamente alla Corte dal giudice nazionale mediante plico raccomandato (indirizzato alla «Cancelleria della Corte di Giustizia, L-2925 Lussemburgo», tel. +352 4303-1).

30. Fino alla pronuncia della decisione, la cancelleria della Corte resterà in contatto con il giudice nazionale al quale trasmetterà copia degli atti di procedura.

31. La Corte trasmetterà la sua decisione al giudice del rinvio. Sarebbe opportuno che il giudice nazionale informasse la Corte del seguito che sarà dato a tale decisione nella controversia nazionale ed eventualmente le inviasse la propria decisione finale.

II. procedimento pregiudiziale d'urgenza (PPU)

32. Questa parte della nota fornisce indicazioni pratiche in ordine al procedimento pregiudiziale d'urgenza applicabile ai rinvii concernenti lo spazio di libertà, sicurezza e giustizia. Tale procedimento è disciplinato agli articoli 23 bis del protocollo (n. 3) sullo Statuto della Corte di Giustizia dell'Unione europea (GU 2008, C 115, pag. 210) e 104 ter del regolamento di procedura della Corte. La possibilità di chiedere l'applicazione di tale procedimento si aggiunge a quella di chiedere l'applicazione del procedimento accelerato, alle condizioni previste dagli articoli 23 bis di detto protocollo e 104 bis del regolamento di procedura.

Sulle condizioni di applicazione del procedimento pregiudiziale d'urgenza

33. Il procedimento pregiudiziale d'urgenza può essere applicato esclusivamente nei settori di cui al titolo V della parte terza del TFUE, relativo allo spazio di libertà, sicurezza e giustizia.

34. L'applicazione di tale procedimento è decisa dalla Corte. In linea di principio, tale decisione è adottata solo sulla base di una domanda motivata del giudice del rinvio. In via eccezionale, la Corte può decidere d'ufficio di sottoporre un rinvio al procedimento pregiudiziale d'urgenza ove quest'ultimo sembri indispensabile.

35. Il procedimento pregiudiziale d'urgenza semplifica le varie fasi del procedimento dinanzi alla Corte, ma la sua applicazione comporta notevoli vincoli per quest'ultima nonché per le parti e gli altri interessati che partecipano al procedimento, in particolare gli Stati membri.

36. Il procedimento in questione può essere pertanto richiesto solo laddove sia assolutamente necessario che la Corte si pronunci sul rinvio nel più breve tempo possibile. Senza che in questa sede sia possibile elencare tassativamente tali situazioni, in particolare a motivo del carattere diversificato ed evolutivo delle norme dell'Unione che disciplinano lo spazio di libertà, sicurezza e giustizia, un giudice nazionale potrebbe decidere di presentare una domanda di procedimento pregiudiziale d'urgenza in presenza, ad esempio, delle seguenti situazioni: nel caso, di cui all'art. 267, quarto comma, del TFUE, di

una persona detenuta o privata della libertà, qualora la soluzione data alla questione sollevata sia determinante per valutare la situazione giuridica di tale persona, ovvero, in una controversia relativa alla potestà dei genitori o alla custodia dei figli, qualora la competenza del giudice adito in base al diritto dell'Unione dipenda dalla soluzione data alla questione pregiudiziale.

Sulla domanda di applicazione del procedimento pregiudiziale d'urgenza

37. Per consentire alla Corte di decidere rapidamente se occorra applicare il procedimento pregiudiziale d'urgenza, la domanda deve esporre le circostanze di diritto e di fatto che comprovano l'urgenza e, in particolare, i rischi in cui si incorrerebbe qualora il rinvio seguisse il corso del normale procedimento pregiudiziale.

38. Nei limiti del possibile, il giudice del rinvio precisa sinteticamente il suo punto di vista sulla soluzione da dare alla questione o alle questioni proposte. Tale precisazione agevola la presa di posizione delle parti e degli altri interessati che partecipano al procedimento, nonché la decisione della Corte, e contribuisce quindi alla celerità del procedimento.

39. La domanda di procedimento pregiudiziale d'urgenza deve essere presentata in una forma che consenta alla cancelleria della Corte di accertare immediatamente che il fascicolo deve essere trattato in maniera specifica. A questo scopo, occorre presentare la domanda in un documento separato dalla decisione di rinvio in quanto tale ovvero in una lettera d'accompagnamento in cui venga espressamente menzionata tale domanda.

40. Per quanto riguarda la decisione di rinvio in quanto tale, il suo carattere sintetico è tanto più importante in una situazione d'urgenza in quanto contribuisce alla celerità del procedimento.

Sulle comunicazioni tra la Corte, i giudici nazionali e le parti

41. Ai fini delle comunicazioni con il giudice nazionale e con le parti in causa dinanzi a quest'ultimo, i giudici nazionali che presentano una domanda di procedimento pregiudiziale d'urgenza sono pregati di indicare l'indirizzo di posta elettronica, eventualmente il numero di fax, che la Corte potrà utilizzare, nonché gli indirizzi di posta elettronica, ed eventualmente i numeri di fax, delle parti in causa.

42. Una copia della decisione di rinvio firmata, unitamente alla domanda di procedimento pregiudiziale d'urgenza, può essere previamente spedita alla Corte per posta elettronica (ECJ-Registry@curia.europa.eu) o per fax (+352 43 37 66). La trattazione del rinvio e della domanda potrà iniziare sin dal ricevimento di tale copia. I documenti originali devono tuttavia essere trasmessi alla cancelleria della Corte nel più breve tempo possibile.

**3) Schema di ordinanza con cui si solleva la questione
di costituzionalità di una norma tributaria**

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE (o REGIONALE) DI
ha pronunciato la seguente:

O R D I N A N Z A

sul ricorso proposto da:

**residente, via, elettivamente domiciliato in, presso lo studio dell'avv. che lo
rappresenta e difende in forza di procura in calce al ricorso**

ricorrente

CONTRO

Agenzia delle Entrate- Ufficio di.....

controricorrente

AVVERSO

**La cartella di pagamento n. (ruolo n. reso esecutivo in data, relativa
alla rettifica della liquidazione operata dal sostituto d'imposta sul modello ,
relativo ai compensi erogati nell'anno, relativa a redditi soggetti a tassazione
separata per il periodo d'imposta, a seguito del controllo automatizzato ai
sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73.**

**Udita la relazione della causa svolta all'udienza del relatore dott.
esaminati gli atti;**

Ritenuto in fatto e diritto

**- Il contribuente impugna davanti alla Commissione tributaria la
cartella di pagamento emessa dall'Agenzia delle Entrate di, che si è costi-
tuita resistendo al ricorso, relativa alla rettifica della liquidazione operata
dal sostituto d'imposta sul modello...., relativo ai compensi erogati nel-
l'anno, relativa a redditi soggetti a tassazione separata per il periodo d'im-
posta assumendo la decadenza della Amministrazione finanziaria dalla
notifica della cartella di pagamento e la nullità della cartella stessa per ca-
renza di motivazione**

**- In base al combinato disposto dell'art. 36 bis D.P.R. 29 settembre
1973, n. 600 e dell'art. 17 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, nell'ipotesi di
controllo formale delle dichiarazioni dei redditi è prevista l'iscrizione a ruolo,
a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a
quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultino do-
vute a seguito della attività di liquidazione;**

- l'iscrizione a ruolo è un provvedimento interno alla Pubblica Amministrazione, non portato a conoscenza del contribuente se non con la successiva notifica;

- per analogia, e in base ai principi generali del diritto comune europeo, il termine ragionevole, sancito dall'art. 111 Cost. in tema di durata del processo, deve anche estendersi al termine per la definizione dei procedimenti di natura amministrativa, sussistendo al medesima "ratio" di definizione, in un tempo ragionevole, della pretesa tributaria della Pubblica Amministrazione, apparendo in contrasto col principio sopra evidenziato, la soggezione del contribuente alle pretese fiscali per un tempo eccessivo neanche conoscibile preventivamente da parte dello stesso contribuente che non ha alcuna notizia della iscrizione a ruolo;

- Sussiste, inoltre, evidente disparità di trattamento tra l'ipotesi di controllo formale, disciplinata dall'art. 36 bis citato, oggetto del presente giudizio, e l'ipotesi di accertamento ordinario da parte dell'Ufficio tributario, ex art. 43 D.P.R. 600/73, che deve provvedere, in tale ultimo caso, alla notifica dell'atto al contribuente nel termine tassativo quinquennale, mentre nel caso in esame i termini, (considerati unitariamente quelli di decadenza e prescrizione) sono più lunghi, senza alcuna plausibile ragione, trattandosi di effettuare un semplice controllo formale della dichiarazione;

- La cartella impugnata si riferisce, come chiaramente evidenziato nella stessa, alla rettifica della liquidazione operata dal sostituto d'imposta sul modello 770/, relativo ai compensi erogati nell'anno, relativa a redditi soggetti a tassazione separata per il periodo d'imposta

- Il termine per l'esecutività del ruolo scadeva, in base a tale normativa, il 31 dicembre....., mentre il ruolo è stato reso esecutivo in data... oltre il termine di decadenza previsto in via generale dalle legge.

- L'art. 2-octies della l. 1-8-2003, n. 212 prevede, "in deroga all'art. 3, comma 3, del l. 27.7.2000, n. 212, i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo previsti dall'art. 17, comma 1, lettera a) del D.P.R. 29.1.1973, n. 602, sono prorogati al 31 dicembre 2005 per le dichiarazioni presentate negli anni 2001 e 2002.

- nella fattispecie, sembra essere stato superato, con la tale ultima proroga, ogni ragionevole termine di durata del procedimento da parte della Pubblica Amministrazione in quanto il ruolo, relativa all'IRPEF 2000, è stato reso esecutivo in data 23.3.2005 e notificato in epoca successiva.

- Tale proroga oltre che contrastante con la normativa comunitaria, che non consente la soggezione del cittadino alle pretese fiscali per un tempo

eccessivo, appare anche in contrasto con i principi costituzionali che debbono anche essere interpretati alla luce della normativa Comunitaria in forza dell'espresso richiamo operato dall'art. 10 della Costituzione e alla luce dei principi generali in tema di gerarchia delle fonti;

- L'art. 2-octies della l. 1-8-2003, n. 212 che prevede la proroga di un termine di decadenza (nella fattispecie per il compimento di un atto interno alla Amministrazione quale la formazione del ruolo), già prossimo ai limiti della ragionevole durata del procedimento amministrativo, fino a raddoppiarlo, in prossimità della sua scadenza, appare in contrasto con l'art. 3 Cost. (disparità di trattamento tra il diverso termine di decadenza previsto per la rettifica delle dichiarazioni ex art 36 bis per l'iscrizione a ruolo delle dichiarazioni presentate negli anni 2001 e 2002, rispetto a tutte le altre, nonché rispetto a situazioni simili, nonché per la ingiustificata e deteriore disparità di trattamento del cittadino rispetto all'Amministrazione finanziaria), dell'art. 10 Cost. (per la violazione della norma ai principi del Trattato) dell'art. 24 Cost. (violazione del diritto di difesa). E dell'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente (art.3 divieto di proroga dei termini di prescrizione e decadenza)

- è possibile la proroga dei termini di prescrizione e decadenza solo in presenza di eventi di carattere eccezionale che determinano un irregolare funzionamento degli uffici e tra essi non si possono ricomprendere i condoni che essendo previsti e prevedibili dallo stesso legislatore che li vara, non possono avere tali caratteristiche.

-Si crea, in tal caso, una disparità di trattamento tra Amministrazione e contribuente, con un ingiustificato privilegio per la prima che ha la possibilità di disporre di un maggior tempo per l'iscrizione a ruolo delle dichiarazioni presentate nel biennio citato, mentre nessuna agevolazione viene riconosciuta al contribuente che non può beneficiare di alcuna sospensione dei termini, non essendo condonabili eventuali debiti finanziari conseguenti alla rettifica operata dall'Amministrazione di cui il cittadino non è a conoscenza, come nella fattispecie, trattandosi di rettifica operata sul mod. 770 presentato da soggetto diverso dal contribuente, con conseguente impossibilità anche teorica per lo stesso di poter fare alcuna previsione sui termini di una eventuale rettifica, determinandosi una inammissibile diversità di trattamento priva di ragionevole giustificazione.

La proroga della decadenza del termine a favore della sola Amministrazione finanziaria, al fine di consentire la funzionalità degli uffici, pone, quindi, in una deteriore e ingiustificata condizione i contribuenti, discrimi-

nando quelli interessati dalla proroga della decadenza, per le due annualità (2001 e 2002). rispetto a quelli interessati dalle altre annualità per le quali continuano ad applicarsi i termini di decadenza previsti in via generale;

- il trascorrere del tempo non può costituire un legittimo motivo di differenziazione nel trattamento dei contribuenti nel caso in cui, come nella fattispecie, proroga e sospensione dei termini non siano disposti egualmente a favore degli Uffici finanziari e dei contribuenti, evidenziandosi la lesione del diritto costituzionalmente garantito della parità di trattamento e del diritto di difesa di questi ultimi.

- In base anche ai principi generali già enunciati dalla Corte di Giustizia, così come la disorganizzazione degli Uffici non vale a giustificare l'allungamento del termine di ragionevole durata del processo, così anche in materia tributaria la norma che, nel contesto del condono fiscale previsto dalla stessa legge n. 1-8-2003, n. 212, sospende, in via preventiva i termini degli accertamenti tributari anche con riguardo alle situazioni non condonabili, non può trovare alcuna ragionevole giustificazione nell'esigenza di fronteggiare il sensibile aggravio di lavoro che prevedibilmente sarebbe derivato agli uffici finanziari dalle attività connesse al condono, con conseguenti rischi di carenze organizzative, a meno che non si voglia far ricadere sul cittadino il disservizio della Amministrazione che, anziché essere ritenuta responsabile di tale situazione (imputet sibi) se ne avvantaggerebbe ad onta dei principi costituzionali del buon andamento e funzionalità della Pubblica Amministrazione.

- delle disfunzioni della Pubblica Amministrazione, infatti, non può certo essere ritenuto responsabile il cittadino, ma, semmai, la stessa P.A. su cui devono ricadere le conseguenze del disservizio e disordine organizzativo e tali situazioni non possono legittimare l'allungamento, ingiustificato e non ragionevole, dei termini di decadenza del controllo meramente formale delle dichiarazioni dei redditi;

- sussistono, pertanto, tutti i presupposti per la declaratoria di illegittimità costituzionale di tale proroga essendo mutate, sotto il profilo costituzionale, le situazioni tutelabili in base alla stessa giurisprudenza comunitaria.

La questione, oltre che non manifestamente infondata, appare rilevante in quanto dalla declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 2-oc-ties della l. 1-8-2003, n. 212 deriverebbe l'accoglimento del ricorso del contribuente.

PQM

Visti gli artt 134 Cost., 23 e segg., l. 11.3.1953,n. 87;

Dichiara rilevante e non manifestamente infondata, per violazione degli artt. 3,10 e 24 Cost. la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2-octies della l. 1-8-2003, n. 212 nella parte in cui prevede che "in deroga all'art. 3, comma 3, deal l. 27.7.2000,n. 212, i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo previsti dall'art. 17, comma 1, lettera a) del D.P.R. 29..1973,n. 602, sono prorogati al 31 dicembre 2005 per le dichiarazioni presentate negli ani 2001 e 2002;

Sospende il giudizio in corso fino all'esito del giudizio incidentale di legittimità costituzionale.

Dispone la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale;

Domanda alla Segreteria per la notificazione della presente ordinanza alle parti costituite, al Presidente del Consiglio dei Ministri, nonché per la comunicazione ai Presidenti delle Camere del Parlamento della Repubblica.

4) Schema di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 234 del Trattato.

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE (o REGIONALE) di
ha pronunciato la seguente:

O R D I N A N Z A

sul ricorso proposto da:

**,
residente a elettivamente domiciliato in -, presso lo studio dell'avv. che lo
rappresenta e difende in forza di procura in calce al ricorso
ricorrente -**

CONTRO

**Agenzia delle Entrate- Ufficio di, rappresentato e difeso da
resistente**

AVVERSO

**la cartella di pagamento n. (ruolo n. reso esecutivo in data, relativa
alla rettifica della liquidazione operata dal sostituto d'imposta sul modello
770/, relativo ai compensi erogati nell'anno, relativa a redditi soggetti a tas-
sazione separata per il periodo d'imposta, a seguito del controllo automatiz-**

zato ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73.

Udita la relazione della causa svolta all'udienza del dal Relatore dott.

Esaminati gli atti;

Ritenuto in fatto e diritto

Il contribuente impugna davanti alla Commissione tributaria provinciale di la cartella di pagamento emessa dall' Agenzia delle Entrate di, che si è costituita resistendo al ricorso, relativa alla rettifica della liquidazione operata dal sostituto d'imposta sul modello 770/, relativo ai compensi erogati nell'anno, relativa a redditi soggetti a tassazione separata per il periodo d'imposta assumendo la decadenza della Amministrazione finanziaria dalla notifica della cartella di pagamento e la nullità della cartella stessa per carenza di motivazione.

Sotto il profilo formale va ritenuto ammissibile il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 234 del Trattato C.E. avendo le pronunce delle Commissioni tributarie natura giurisdizionale come desumibile anche dalla loro impugnazione davanti alla Corte di Cassazione.

Indipendentemente dalla denominazione di "Commissione tributaria" l'organo remittente può essere qualificato quale "giudice nazionale", possedendo le caratteristiche di cui all'art. 234 (ex art 177) del Trattato CE (origine legale dell'organo, -istituito con D.L.gs 545/1992- carattere permanente - obbligatorietà della sua giurisdizione- natura contraddittoria del procedimento disciplinato dal D.L.gs 546/92- applicazione di norme giuridiche nel risolvere le controversie loro demandate- indipendenza positivamente garantita) (cfr sentenze CGCE 2.3.1999 in causa C-416/96 e 4.2.1999 in causa C-103/97)

Si richiede alla Corte di accertare, preliminarmente la sussistenza, quale principio generale di diritto comunitario, di un termine ragionevole di definizione del procedimento amministrativo in materia tributaria da parte dell'Amministrazione finanziaria, che in Italia è parte del giudizio tributario e se la individuazione di tale termine, pur essendo discrezionale, sia assolutamente libera da parte del legislatore o limitata dai principi di carattere generale di diritto europeo (in particolare del Trattato) che consentono di individuare, quale principio di carattere generale, l'obbligo, per ciascun Stato membro, di stabilire un termine di durata per la definizione del procedimento amministrativo, che sia ragionevole, analogamente al principio di carattere generale enunciato dalla stessa Corte di Giustizia in relazione ai tempi di ragionevole durata del processo, il cui termine massimo, per il giudizio civile, è fissato, in linea generale, in tre anni e la cui violazione ha dato

origine, per i numerosi ritardi denunciati in sede comunitaria, alla cd. legge Pinto (l. 24.3.2001, n. 889)

- Nella fattispecie il legislatore italiano ha previsto, per la sola prima parte del procedimento amministrativo di controllo formale delle dichiarazioni, che avviene con procedura automatizzata definito con la formazione del ruolo, un termine molto ampio, ai limiti della ragionevolezza (tre anni).

A tale termine deve poi aggiungersi il termine di notifica delle cartelle, che, allunga notevolmente e per un tempo indefinito, la durata del procedimento, prima che il suo esito possa essere portato effettivamente a conoscenza del contribuente, rispetto all'anno a cui si riferiscono i tributi in contestazione.

Sia la decadenza che la prescrizione producono l'estinzione a seguito del fatto oggettivo del decorso del tempo e il titolare del diritto ha l'onere di esercitare il diritto nel termine prescritto dalla legge, senza potersi avvalere di "escamotage", in contrasto sia con i principi generali del diritto italiano che comunitario, al fine di prolungare a piacimento e, comunque, oltre il termine di legge, la possibilità di far valere il proprio diritto.

I termini di formazione del ruolo e di notifica della cartella devono essere qualificati perentori, in ossequio al principio costituzionalmente garantito del buon andamento e della imparzialità della Amministrazione e considerando come in materia tributaria i termini abbiano la specifica funzione di evitare la incertezza dei rapporti tra Amministrazione e cittadino.

Anche la consolidata giurisprudenza di legittimità italiana afferma, con orientamento costante, la vigenza, nell'ambito del diritto sostanziale, del principio generale della perentorietà dei termini, salva diversa disposizione di legge (cfr Cass. 8.8.1997, n. 6838)

La questione che si intende sottoporre alla Corte concerne la possibilità per il Legislatore di prorogare tale termine, ove la proroga incida, allungandolo, sulla ragionevole del termine di durata del procedimento amministrativo e non sia adeguatamente motivata da circostanze gravi, oggettive e documentate (quali, ad esempio, una calamità naturale che impedisca l'attività degli Uffici finanziari) e, per il principio di reciprocità, analoga sospensione dei termini di pagamento non sia concessa al contribuente,

Occorre quindi valutare da parte della Corte se, nel caso di controllo da parte dell'Amministrazione, ai sensi dell'art. 36 bis l.cit., trattandosi di controllo automatizzato, senza verifiche o attività istruttoria, effettuato con procedure informatiche che ne consentono il disbrigo in pochi secondi per

ciascuna pratica, la proroga del termine di cui dell' art. 2-octies della l. 1-8-2003, n. 212 (che prevede, "in deroga all'art. 3, comma 3, del l. 27.7.2000, n. 212, i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo previsti dall'art. 17, comma 1, lettera a) del D.P.R. 29.1973, n. 602, sono prorogati al 31 dicembre 2005 per le dichiarazioni presentate negli anni 2001 e 2002") .ed il conseguente raddoppio del termine di decadenza, operato dal legislatore, siano conformi ai principi comunitari già evidenziati.

Più specificamente si intende porre all'attenzione della Corte se i principi generali del Trattato, del diritto comune europeo, della Costituzione Europea relativi alla effettività e pienezza della tutela giurisdizionale, nonché alla ragionevole durata del procedimento amministrativo da parte di una Pubblica Amministrazione ostino alla applicazione della norma sopra citata, anche in relazione alla necessità di definizione, in un tempo ragionevole e conoscibile dal contribuente, della pretesa tributaria della Pubblica Amministrazione e se sia in contrasto col principio sopra evidenziato la soggezione del cittadino alle pretese fiscali per un tempo eccessivo e più in particolare se sia contrario o meno al diritto comune europeo la proroga di un termine di decadenza (nella fattispecie per il compimento di un atto interno alla Amministrazione quale la formazione del ruolo) già ai limiti della ragionevole durata del procedimento amministrativo, fino a raddoppiarlo, in prossimità della sua scadenza, ove il termine complessivamente considerato sia valutato superiore a quello ragionevole per la definizione del procedimento amministrativo.

Va anche segnalata all'attenzione della Corte di Giustizia la tecnica legislativa oscura, che raggruppa in pochi articoli centinaia di commi e di disposizioni diverse con evidente difficoltà, se non impossibilità, per il cittadino medio, di venirne a conoscenza.

Al fine di fornire alla Corte utili elementi di conoscenza, si segnala che nella fattispecie la proroga è stata prevista per un arco temporale (due anni), pari al termine di decadenza originariamente previsto (due anni) e non è motivata,

Si richiede anche la valutazione della Corte per determinare se la cattiva organizzazione della Pubblica Amministrazione e, comunque, ritardi imputabili alla stessa possono legittimare l'allungamento, ove ingiustificato e non ragionevole, di termini posti a garanzia di diritti del cittadino, durante la pendenza del relativo termine

La Corte ha, più volte, affermato che ciascuno Stato deve individuare termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della cer-

tezza del diritto, che tutela nello stesso tempo il contribuente e l'amministrazione interessati, ritenendo equo un termine nazionale di decadenza triennale, che decorra dalla data del pagamento contestato, per le istanze di rimborso dei contribuenti (Sentenza della Corte del 17 novembre 1998-Aprile Srl in liquidazione contro Amministrazione delle Finanze dello Stato.

Il rispetto del principio di equivalenza presuppone che il medesimo termine di decadenza si applichi anche all'Amministrazione finanziaria, in relazione ad operazioni di natura semplice, automatizzate, che non richiedano attività istruttorie, ma solamente l'effettuazione di un calcolo che viene effettuato in pochi secondi in via informatica, come nella fattispecie posta all'attenzione della Corte.

Si evidenzia anche la ingiustificata disparità di trattamento tra Amministrazione e contribuente, con conseguente privilegio per prima che ha la possibilità di disporre di un maggior tempo per l'iscrizione a ruolo delle dichiarazioni presentate nel biennio citato, mentre nessuna agevolazione viene riconosciuta al contribuente che non può beneficiare di alcuna sospensione non essendo condonabili eventuali debiti finanziari conseguenti alla rettifica operata dall'Amministrazione ex art. 36 bis l.cit., di cui spesso il cittadino non è a conoscenza trattandosi di rettifica operata sul dod. 770 presentato da soggetto diverso dal contribuente, determinandosi, in tal modo, una inammissibile diversità di trattamento priva di ragionevole giustificazione.

La proroga della decadenza del termine a favore della sola Amministrazione finanziaria, al fine di consentire la funzionalità degli uffici, pongono in una ingiustificata condizione deteriore i contribuenti interessati dalla proroga per due annualità, poichè il trascorrere del tempo può costituire un legittimo motivo di differenziazione nel trattamento dei cittadini nel caso in cui, come nella fattispecie, proroga e sospensione dei termini non siano disposti egualmente a favore degli uffici e dei contribuenti.

Al fine di assicurare l'uniforme interpretazione del diritto comunitario appare necessario operare il rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di Giustizia, al fine di verificare se la corretta interpretazione dei principi sopra indicati osti alla interpretazione del diritto nazionale sopra prospettata.

Sussiste, inoltre, la rilevanza e pertinenza della questione interpretativa prospettata nel giudizio in corso e la conseguente necessità della pronuncia della Corte sulla compatibilità della legge nazionale con il diritto comunitario allo scopo di accertare se i principi generali del diritto comuni-

tario si oppongano all'applicazione della normativa nazionale

È, inoltre, manifesta la rilevanza della questione sul procedimento in corso (cd "effetto utile"), potendo, nel caso concreto, essere dichiarata la decadenza del diritto azionato dalla Pubblica Amministrazione a favore del contribuente ove venisse accolta dalla Corte la questione interpretativa prospettata;

L'incertezza comporta l'interpretazione della norma comunitaria in relazione al sistema normativo nazionale illustrato.

La Commissione pertanto, ritiene di dover sottoporre alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee la questione pregiudiziale di interpretazione, come testualmente enunciata nel dispositivo.

S'impone pertanto la rimessione della questione alla Corte di Giustizia ai sensi dell'articolo 234 del Trattato istitutivo della Comunità Europea.

La soluzione della questione per rinvio al giudice sopranazionale condiziona la decisione della presente controversia, che va pertanto sospesa ai sensi dell'articolo 295 c.p.c.

Visto l'art. 234 (già art.177) del Trattato istitutivo della Comunità Europea,

PQM

SOSPENDE IL GIUDIZIO IN CORSO

DISPONE

La trasmissione degli atti alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee per risolvere il seguente dubbio interpretativo: " se i principi generali del Trattato e del diritto comune europeo relativi alla effettività e pienezza della tutela giurisdizionale, nonché alla ragionevole durata del procedimento amministrativo da parte di una Pubblica Amministrazione ostino alla applicazione dell'art. 2-octies della l. 1-8-2003, n. 212 (che prevede, "in deroga all'art. 3, comma 3, del l. 27.7.2000, n. 212, i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo previsti dall'art. 17, comma 1, lettera a) del D.P.R. 29..1973, n. 602, sono prorogati al 31 dicembre 2005 per le dichiarazioni presentate negli anni 2001 e 2002"), e se sia in contrasto con la normativa comunitaria, la soggezione del cittadino alle pretese fiscali per un tempo eccessivo e più in particolare se sia contrario o meno ai principi del diritto comune europeo la proroga di un termine di decadenza (nella fattispecie per il compimento di un atto interno alla Amministrazione quale la formazione del ruolo), fino a raddoppiarlo, in prossimità della sua scadenza, ove il termine complessivamente considerato sia valutato superiore

*a quello ragionevole per la definizione del procedimento amministrativo".
Allega gli atti del giudizio e le norme interne richiamate nel presente provvedimento.*

DISPONE

a cura della Segreteria l'invio della presente ordinanza alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee in Lussemburgo, e la trasmissione alla stessa di copia delle memorie e dei documenti prodotti dalle parti e della legislazione nazionale concernente la pronuncia pregiudiziale (art 36 bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 17, comma 1, lettera a) del D.P.R. 29.1973, n. 602; art. 2-octies della l. 1-8-2003, n. 212, (nonché la notifica al Presidente del Consiglio dei Ministri, e la comunicazione ai Presidenti delle Camere del Parlamento della Repubblica ed alle parti- opzionale).

IL LITISCONSORZIO TRIBUTARIO

NOZIONE DI LITISCONSORZIO.

Il termine litisconsorzio da un lato indica la situazione di comunanza della lite ad altri soggetti oltre alla parte che l'ha promossa e contro la quale è stata iniziata, dall'altro la necessità o possibilità che alla lite partecipino anche tali altri soggetti.

IL LITISCONSORZIO NEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE

Il litisconsorzio nel processo civile è disciplinato dalle norme di cui agli artt. 102 e segg .

L'art. 102 del cpc regola il litisconsorzio necessario affermando che *se la decisione non può pronunciarsi che in confronti di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo. Se questo è promosso da alcune o contro alcune soltanto di esse, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio in un termine perentorio da lui stabilito.*

Il litisconsorzio facoltativo iniziale è previsto dall'art. 103 del cpc il quale afferma che *più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l'oggetto o per il titolo dal quale dipendono, oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni.*

Il litisconsorzio facoltativo successivo è disciplinato dall'art. 105 del CPC il quale dispone che *ciascuno può intervenire in un processo tra altre persone per far valere, in confronto di tutte la parti (intervento principale ad excludendum) o di alcune di esse (intervento litisconsortile o adesivo autonomo) un diritto relativo all'oggetto o dipendente dal titolo dedotto nel processo medesimo.*

IL LITISCONSORZIO NECESSARIO.

Il litisconsorzio necessario rappresenta le necessità che ad un determinato processo partecipino “ necessariamente” anche altre parti oltre all'at-

tore o al convenuto. Vedremo tra poco quali sono le conseguenze sulla sentenza di tale mancata partecipazione.

Alcune ipotesi di litisconsorzio necessario son state individuate direttamente dalla legge: basti pensare alla norma di cui all'art.247, primo comma cc, la quale afferma che *nel giudizio di disconoscimento di paternità sono litisconsorti necessari il presunto padre, la madre ed il figlio*; all'azione surrogatoria, nella quale è litisconsorte necessario il debitore al quale l'attore in surrogatoria si sostituisce (art. 2900, II comma CC); all'azione di divisione della comunione, ereditaria (art. 784) o non.

La dottrina processualcivilistica ha individuato tre tipi di litisconsorzio necessario.

- a) Il litisconsorzio necessario per motivi sostanziali che si realizza nelle ipotesi in cui venga dedotto in giudizio un rapporto plurisoggettivo unitario per cui la pronuncia necessariamente deve produrre effetti nella sfera giuridica di tutti i soggetti del rapporto;
- b) Il litisconsorzio necessario per motivi processuali che si verifica nei casi in cui, pur essendo oggetto del giudizio un rapporto bilaterale, l'azione venga promossa da un terzo soggetto, eccezionalmente legittimato ad agire per far valere un diritto altrui;
- c) Il litisconsorzio necessario *propter opportunitatem*, o *contra tenorem rationis*, che si ha in quei casi, diversi dai precedenti, in cui il legislatore, per motivi di opportunità, impone la integrazione del contraddittorio con un soggetto estraneo al rapporto controverso.

Il litisconsorzio necessario per motivi sostanziali si verifica tutte le volte in cui la situazione sostanziale dedotta in giudizio deve essere necessariamente decisa in maniera unitaria (Cass 1940/2004). Si ha, dunque, litisconsorzio necessario quando l'azione esercitata con il giudizio sia tesa alla costituzione o al mutamento di un rapporto plurisoggettivo unico ed inscindibile (Cass. 1437/2000) oppure all'adempimento di una prestazione inscindibile, incidente su una situazione comune a più soggetti. La Suprema Corte ha affermato, al riguardo, che ricorre il litisconsorzio necessario per motivi sostanziali quando, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune a una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti (Cass 121/2005). Chiarisce, dunque, la Corte che l'esigenza della partecipazione al processo di tutti i soggetti della situazione sostanziale dedotta in giudizio ricorre unicamente quando, in assenza, anche di uno soltanto di essi, la sentenza risulti inidonea a produrre un

qualsiasi effetto giuridico anche nei confronti degli altri. Spiega, ancora, la Corte che funzione dell'istituto *de quo* è quello di tutelare chi ha proposto la domanda e non potrebbe ottenere quanto ha richiesto se la sentenza non producesse effetti nei confronti di tutti i litisconsorti ; la norma, non ha, perciò, la funzione di tutelare il diritto di difesa del litisconsorte pretermesso, sufficientemente protetto dall'inefficacia, nei suoi confronti, della sentenza emessa nel giudizio al quale questi non ha partecipato (Cass.4714/2004).

Passando alle ipotesi di litisconsorzio necessario processuale, basti qui ricordare le ipotesi di:

- Morte di una parte nel corso del giudizio. In questo caso la legittimazione, attiva o passiva, si trasmette agli eredi del defunto, tra i quali si crea un litisconsorzio necessario (Cass 20874/2004), irrilevante essendo la trasmissione all'uno o all'altro degli eredi della titolarità del bene oggetto della controversia (Cass 6469/2005).
- L'alienazione del diritto controverso nel corso del giudizio (cass 744/2000)
- La cassazione con rinvio di una sentenza (Cass 538/2000)
- L'ordine di intervento in causa di un terzo impartito dal giudice (Cass 6090/91)

IL LITISCONSORZIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO.

Prima della riforma del processo tributario del 1992 (Dlgs 546/92) al litisconsorzio nel processo tributario si faceva cenno in una sola norma, art 30 del DPR 636/72, la quale, nel disciplinare la rappresentanza e difesa in giudizio del contribuente, si riferiva, oltre che allo stesso ricorrente, anche all'interveniente e al chiamato in giudizio. Lo stesso Dpr 636/72 non conteneva, però, alcuna disciplina dell'intervento, volontario o coatto, nel processo tributario, per cui, per la regolamentazione dello stesso bisognava rifarsi, integralmente, alle norme del cpc (anche sulla base del rinvio ad esso operato dall'art. 39 del 636/72). La legge delega sulla riforma del processo tributario, legge 413/91, art.30, primo comma, lett.g), n.2, ha, finalmente previsto l'introduzione e la disciplina, nel processo tributario, dell'intervento e della chiamata in giudizio di *soggetti ...destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*. Conseguenza di tale delega è stata la emanazione, da parte del legislatore delegato, della norma di cui all'art. 14 del DLGS 546/92. Tale norma ha espressamente legittimato la possibilità di un processo tributario soggettivamente complesso, anche in pendenza della controversia, disciplinando

al primo comma (*se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi*) il litisconsorzio necessario: litisconsorzio necessario che può essere iniziale, quando tutti i soggetti che devono essere parti necessarie del processo vi partecipino fin dall'inizio o successivo, quando nella fase introduttiva del giudizio manchi una parte necessaria di esso (2. *Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata un causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.*). Il legislatore delegato ha provveduto, poi, a disciplinare anche il litisconsorzio eventuale successivo, facoltativo o coatto (*possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso*). Tale norma, provvede, poi, a regolare le modalità di intervento dei litisconsorti (5. *I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente*) e la costituzione dei litisconsorti chiamati in giudizio (4. *Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente in quanto applicabili*). Chiarisce, infine la norma in esame che *le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza.*

IL LITISCONSORZIO NECESSARIO TRIBUTARIO.

Tale istituto si realizza allorchè la presenza di più parti in giudizio, oltre al ricorrente e al resistente, si rende necessaria affinché la sentenza possa dirsi produttiva di effetti. La norma in esame individua il presupposto per l'esistenza del litisconsorzio necessario nella inscindibilità dell'oggetto del ricorso, da individuarsi nell'atto o rapporto oggetto della valutazione del giudice. Prima di affrontare tale tema, occorre accennare brevemente, alle caratteristiche della obbligazione solidale, civile e tributaria, perché strettamente collegata al tema che stiamo trattando.

SOLIDARIETÀ CIVILE.

In un rapporto di obbligazione può accadere che vi sia la presenza di più parti dal lato attivo (creditori) o da quello passivo (debitori). Tale compre-

senza di più soggetti può articolarsi diversamente, e questo per volontà della legge o delle parti. Può, per esempio accadere che se due soggetti siano debitori di dieci, il creditore possa pretendere da ognuno di essi solo cinque, oppure che possa chiedere, sempre ad ognuno di essi l'intero, e cioè dieci. Nella prima ipotesi l'obbligazione si dice parziaria, nella seconda siamo di fronte ad una obbligazione solidale. Il codice civile stabilisce una presunzione legale relativa di solidarietà tra i condebitori (art. 1294), aggiungendo che *l'adempimento di uno libera gli altri* (art. 1292). Naturalmente il condebitore solidale che paga l'intero estinguendo l'obbligazione (o, meglio, estinguendo il lato esterno dell'obbligazione, al quale attiene il profilo della solidarietà della stessa) ha diritto di rivalersi sugli altri condebitori per le parti di adempimento a questi spettanti (diritto di rivalsa, o riparto dell'obbligazione solidale, attinente al cd lato interno) ; anche in ordine a tale aspetto il codice civile afferma che la parte di ciascun condebitore, nei rapporti interni, si presume uguale a quella degli altri, se non risulta diversamente disposto (art. 1299). Il codice civile disciplina, poi, gli effetti dei vari atti compiuti dai condebitori. Aspetto rilevante ai nostri fini è quello relativo alla sentenza nelle obbligazioni solidali; al riguardo l'art. 1306 CC afferma che *la sentenza pronunciata tra il creditore e uno dei condebitori in solido, ... non ha effetto contro gli altri debitori. 2. Gli altri debitori possono opporla al creditore, salvo che non sia fondata sopra ragioni personali al condebitore.*

SOLIDARIETÀ TRIBUTARIA. DISTINZIONE TRA SOLIDARIETÀ TRIBUTARIA PARITARIA E DIPENDENTE.

Si è in presenza di una obbligazione solidale paritaria tra più soggetti quando questi ultimi hanno concorso alla realizzazione del presupposto di fatto dell'imposta (ad es. le parti contraenti ai fini dell'imposta di registro), mentre si ha una obbligazione tributaria solidale dipendente quando, pur essendo più i soggetti obbligati al pagamento del tributo, alcuni di essi non hanno partecipato alla realizzazione del presupposto del tributo (ad es. il pubblico ufficiale che ha redatto l'atto di compravendita sempre ai fini dell'imposta di registro). Rientra nella ipotesi da ultimo menzionata il caso del cd. "responsabile di imposta" individuato dalla legge in *Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi* (art. 64, III comma Dpr 600/73). Stesso tipo di solidarietà, dipendente, ricorre nel caso del sostituto di imposta , e cioè di *chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in*

luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili (primo comma dell'articolo appena citato).

In ordine alla solidarietà tributaria paritaria, la dottrina e la giurisprudenza, fino alla fine degli anni sessanta, sostenevano che detto istituto era regolato da principi diversi da quella di natura civilistica. Si sosteneva, infatti, che la solidarietà tributaria paritaria era retta dal principio della mutua rappresentanza tra tutti i coobbligati passivi. Ciò comportava che l'atto di imposizione divenuto definitivo verso uno dei condebitori, spiegava, per ciò stesso, efficacia verso gli altri condebitori, che pure non avevano partecipato alla formazione dell'atto stesso, o erano stati tenuti all'oscuro della notificazione. Tale tipo di solidarietà – denominata supersolidarietà tributaria per distinguerla da quella civilistica – cioè produceva i suoi effetti anche nei confronti dei soggetti, coobbligati, che ignoravano l'esistenza dell'atto di accertamento tributario. In altre parole, l'istituto in questione era caratterizzato dal principio della estensività degli effetti, favorevoli o sfavorevoli, agli altri condebitori solidali, degli atti compiuti da o contro uno di essi. Per esempio, la dichiarazione presentata da uno solo dei coobbligati, svolgeva la sua efficacia anche nei confronti di tutti gli altri; la stessa cosa dicasi per l'avviso di accertamento la cui notifica ad uno solo dei soggetti di imposta, faceva decorrere il termine per l'impugnativa per tutti gli altri; e così via per tutti gli altri atti (adesione tacita all'accertamento, concordato, decisioni delle commissioni tributarie, giudicato, titolo esecutivo, ecc.). Tale configurazione dell'istituto suscitava, però, nella dottrina più attenta serie perplessità in ordine alla sua coerenza con i principi costituzionali espressi dagli artt. 3 e 24 della Costituzione, *poiché i principi fondamentali della tutela dei diritti subiettivi verrebbero lesi da un sistema in cui la pretesa del fisco potesse realizzarsi senza che il soggetto passivo e cioè colui che è tenuto alla prestazione tributaria avesse la possibilità di difendersi facendo valere le proprie ragioni* (G.A. Micheli, *lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Roma 1968. *Idem Fantozzi e D'Alessio.*) . Sul punto sono, poi, intervenute due sentenze della Corte Costituzionale – la n. 48 e la n. 139 del 1968- le quali hanno, in buona sostanza, affermato che la cd supersolidarietà tributaria contrasta contro la garanzia accordata dal comma 1 dell'art. 24 della Costituzione .

Diversa dalla solidarietà tributaria paritaria è la solidarietà tributaria dipendente che si ha, come già detto, quando la legge prevede la responsabilità solidale di un soggetto che, pur non avendo realizzato il fatto – indice di capacità contributiva è collegato al fatto imponibile o al contribuente sulla base di un rapporto a cui il fisco è estraneo.

FATTISPECIE DI LITISCONSORZIO TRIBUTARIO

Poste le premesse di cui sopra, il primo quesito al quale rispondere è quello se i casi di solidarietà tributaria paritaria o dipendente configurino ipotesi di litisconsorzio necessario. La risposta data in un primo momento dalla dottrina e dalla giurisprudenza è stata nel senso di escludere che, non solo la solidarietà dipendente, ma anche quella paritaria, costituiscano sempre ipotesi di litisconsorzio necessario. La solidarietà tributaria paritaria genera, infatti, “un fascio di obbligazioni distinte”, collegate dall’identità di titolo e di contenuto; l’esistenza di tale insieme di vincoli non crea un unico rapporto plurisoggettivo ma tanti rapporti quanti sono i coobbligati solidali (cass 7053/91).

Se non rientra tra le ipotesi di litisconsorzio necessario la solidarietà tributaria paritaria a maggior ragione non vi può rientrare quella dipendente.

Sul punto la Corte di Cassazione ha ripetutamente aggiunto che nel caso in cui un condebitore non abbia impugnato un avviso di accertamento a lui diretto possa giovare della decisione favorevole ad altro condebitore solidale (Cass SS UU 7053/1991), sempreché colui che si avvalga del 1306, II comma non abbia partecipato al giudizio o instaurato autonomo giudizio, perché, in tali casi, prevarrebbe la statuizione derivante dall’esito del giudizio proprio. In definitiva, in tutte queste ipotesi, la dottrina e la giurisprudenza ravvisavano casi di litisconsorzio facoltativo ex art. 14, III comma del Dlgs 546/92 (*possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell’atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.*) . Quanto fin qui detto fino alla famosa sentenza della Cass SS UU 18 gennaio 2007 n. 1052. Con questo arresto la Corte di cassazione sembra recuperare, sotto angolazioni diverse, il concetto, o meglio l’istituto della supersolidarietà tributaria. Questa, o meglio alcune sue manifestazioni positive, quale, in particolare, la cd estensività degli effetti , erano state, come detto, ritenute costituzionalmente illegittime dalla Corte Costituzionale (sentt. 48/68 e 139/69, dichiarazione di incostituzionalità, per contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, delle norme di cui agli artt. 20 e 21 del RD 7 agosto 1936 sull’imposta di registro e di quelle di cui all’art. 66 del Rd 30 dicembre 1923 n. 3270 sull’imposta di successione). La Suprema Corte con tale decisione, prendendo le mosse dal concetto di capacità contributiva di cui all’art. 53 della Cost. e da quello di eguaglianza di cui all’art. 3, recupera il concetto di supersolidarietà tributaria, questa volta in una nuova dimensione, costituita, appunto, dalle norme costituzionali appena citate. Tale operazione ermeneutica conduce il Supremo consesso a ricomprendere alcuni

casi di solidarietà tributaria nelle ipotesi di litisconsorzio necessario. Più nello specifico, le ipotesi di solidarietà paritaria derivanti dalla compartecipazione dei coobbligati al fatto generatore dell'imposta (si pensi ai partecipanti alla compravendita ai fini dell'imposta di registro), secondo Cass 1052/07 configurano una ipotesi di litisconsorzio necessario, atteso che, per il rispetto del principio della capacità contributiva, ognuno di detti coobbligati può essere chiamato a rispondere, anche se per intero, attesa la solidarietà, solo dell'imposta complessiva effettivamente dovuta e non anche di imposte di ammontare diverso in ordine allo stesso fatto generatore. In tale prospettiva la Cassazione riesce a dare anche la giusta rilevanza al cd lato interno dell'obbligazione solidale (e, quindi, la giusta importanza anche alla fase dei regressi perequatori). Il problema posto da tale decisione ed evidenziato da autorevole dottrina (Glendi, *le sezioni unite della Suprema Corte officiano il funerale della solidarietà tributaria*, in *riv. Dir. Trib.* 2007) secondo cui in mancanza della notifica dell'atto impositivo nei confronti di alcuno dei soggetti obbligati, detto atto dovrebbe ritenersi improduttivo di effetti nei confronti di tutti tali soggetti è risolto da altra dottrina (Falsitta, stessa rivista) nel porre l'accento sul riparto dell'imposta solidalmente dovuta, per cui il soggetto rimasto estraneo all'atto di accertamento non sarebbe soggetto all'azione diretta, ma soltanto a quella di regresso; dottrina diversa (Consolo, *Giust Trib.*, 2007, *Per una nuova figura di litisconsorzio necessario nel processo tributario*) sostiene che, nell'ipotesi di mancata notifica dell'atto impositivo ad uno dei litisconsorti necessari, il *quantum debeatur* all'amministrazione finanziaria di ridurrebbe della quota di detto soggetto, non essendo esercitabile nei suoi confronti né l'azione diretta né quella di regresso o, comunque, tale quota non si conteggerebbe in sede di riparto del peso tributario in sede di azioni di regresso.

Tanto premesso, la giurisprudenza più recente ha espressamente negato la sussistenza del litisconsorzio necessario nel caso di solidarietà tributaria, affermando che la sentenza n. 1052/ 2077 riguardava il peculiare caso di atto unitario di accertamento per imposta di successione incidente su più eredi (così Cass. 3 marzo 2010 n. 5146).

Ciò detto, bisogna registrare che la circolare ministeriale 291/E del 18.12.1996 fa rientrare nei casi di litisconsorzio necessario i seguenti casi:

- Art. 43 bis del DPR 602/73 che istituisce una responsabilità solidale del cessionario del credito di imposta con il contribuente, fino alla concorrenza delle somme indebitamente rimborsate (responsabilità solidale dipendente); Art 43 bis. Il comma: *Fermo restando nei confronti del contribuente che cede i crediti di cui al comma 1 l'appli-*

cazione dell'art. 43 (il quale stabilisce che l'ufficio provvede mediante iscrizione a ruolo al recupero delle somme erroneamente rimborsate e degli interessi eventualmente corrisposti), il cessionario risponde in solido con il contribuente fino alla concorrenza delle somme indebitamente rimborsate, a condizione che gli siano notificati gli atti con i quali l'ufficio delle entrate o il centro di servizio procedono al recupero delle somme stesse. (Responsabilità solidale dipendente)

- Art.43 ter del DPR 602/73 (*cessione delle eccedenze nell'ambito del gruppo*). *Le eccedenze di imposta sul reddito delle persone giuridiche...risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo....* . 5. *Si applicano le disposizioni del comma 2 dell'art 43 bis. (responsabilità solidale dipendente)*
- Art.73, comma 3 del dpr 633/72 che introduce una forma di responsabilità solidale tra società ed enti appartenenti allo stesso gruppo, relativamente alle cessioni delle eccedenze (resp. Solidale dip);
- Art. 6, comma 2 DM 13.12.1979 che individua un caso di responsabilità solidale fra la società controllante e le società o l'ente controllato per le somme o le imposte risultanti dalle dichiarazioni dei secondi non versate dalla prima (resp solidale dip).

Anche la giurisprudenza ha ritenuto sussistente il litisconsorzio necessario in alcune ipotesi di solidarietà dipendente. Per fare alcuni esempi:

- controversie sulle ritenute alla fonte, in cui si ritiene obbligatoria l'instaurazione di un contraddittorio fra sostituto, sostituito ed Amministrazione finanziaria. Sul punto, in verità, la stessa Suprema Corte ha avuto più di un ripensamento. Infatti, ad una primo orientamento secondo cui, essendo il rapporto tra sostituto e sostituito di natura privatistica, la relativa giurisdizione spettava al giudice ordinario – mentre rimaneva alle Commissioni Tributarie la giurisdizione sulle controversie tra sostituto o sostituito e amministrazione finanziaria (Cass SS UU 29 marzo 1983 n. 2249), ne è seguito un altro (Cass. 1200/88, 2151/88, SS UU 2011/89) secondo cui il rapporto di sostituzione di imposta darebbe origine ad *una situazione sostanzialmente complessa, risultante dalla concorrenza di due rapporti giuridici in sé distinti, ma dalla regolamentazione dettata dall'ordinamento positivo inscindibilmente connessi e compenetrati*, tale da dover essere

decisa dalle Commissioni Tributarie con la partecipazione necessaria dell'amministrazione finanziaria (ammettendo, anche, la possibilità dell'instaurazione del giudizio tra sostituto e sostituito e la successiva chiamata dell'amministrazione finanziaria); subito dopo vi è stato un breve revirement (Cass.10057/2000), avendo la Suprema Corte negato l'esistenza del litisconsorzio necessario in detta ipotesi. Tale posizione della giurisprudenza non è stato condiviso da buona parte della dottrina che la riteneva, tra l'altro, in contrasto con il dettato normativo il quale fornisce di autonoma legittimazione ad agire il sostituto ed il sostituito (art. 37 DPR 600/73 :*rimborso ritenute dirette* e art 38 stesso DPR,*rimborso di versamenti diretti*). Aggiungeva detta dottrina che, *a conferma dell'autonoma legittimazione processuale facente capo a tali soggetti* (sostituto e sostituito), l'art. 64 del DPR 600/73 *attribuisce al sostituito la facoltà, e non l'obbligo, di intervenire nel procedimento di accertamento di imposta, riconoscendo, quindi la configurabilità di un litisconsorzio facoltativo e non necessario*. Da ultimo la Cassazione, con le sent.ze SS UU 15031/09 e 2 marzo 2010 n. 8312, sembra essere ritornata all'originaria posizione. In detti arresti, infatti, la Suprema Corte afferma che *le controversie tra sostituto di imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà- soggezione, proprio del rapporto tributario*.

- altra ipotesi fatta rientrare dalla giurisprudenza nei casi di litisconsorzio necessario (Cass 2281/90) è quella relativa alla controversia tra cedente e cessionario in tema di rimborso IVA (nella quale si è ritenuta la necessaria presenza dell'amministrazione finanziaria); anche al riguardo parte della dottrina (Glendi, Albertini) ha espresso forti perplessità in ordine alla esistenza di un litisconsorzio necessario.

Ancora, la giurisprudenza ha ritenuto sussistente il litisconsorzio necessario nel caso di controversie riguardanti la determinazione del reddito delle società di persone o di quelle di capitale che hanno optato per il regime della

tassazione per trasparenza (e la fattispecie potrebbe estendersi anche alle società di capitale a base azionaria ristretta o familiare). Anche in questo caso, la giurisprudenza e la dottrina hanno assunto varie posizioni nel corso del tempo.

Sul punto, in un primo momento, parte della dottrina riteneva la posizione dei soci inscindibile, rispondendo ciascuno di essi del maggior reddito accertato in capo alla società, aggiungendo che tale tipo di lite dovesse coinvolgere necessariamente anche gli altri soci, atteso che il minor reddito eventualmente imputato al socio avrebbe comportato una maggiore imputazione in capo agli altri. Altra parte della dottrina sosteneva, invece, che trattandosi nel caso in esame, semplicemente di comunanza del rapporto privatistico di società, non si verificherebbe il presupposto del litisconsorzio necessario tributario.

La giurisprudenza escludeva il litisconsorzio necessario quando l'ufficio avesse notificato distinti avvisi di accertamento alla società e ai soci, in violazione dell'art. 40 del DPR 600/73 (il quale dispone che *alle rettifiche delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'art. 5 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917 si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati*). Sosteneva, infatti, la Cassazione che se si verifica questo caso, e cioè la notifica di distinti avvisi di accertamento in capo alla società e ai soci, si configurano tanti atti di accertamento quanti sono i soggetti coinvolti e, pertanto, si realizzano tanti giudizi quanti sono gli avvisi di accertamento notificati (Cass 1184/2001). Aggiungeva ancora la Cassazione che, comunque, al socio doveva essere consentita la più ampia difesa del proprio diritto (in ossequio all'art. 24 della Cost.): difesa che doveva riguardare sia l'*an* che il *quantum debeatur* (Cass 10356/2006). In presenza, poi, di distinti processi, uno riguardante il reddito della società e l'altro quello del socio, non sussisteva tra essi un rapporto di pregiudizialità, per cui il giudice del processo del socio non era obbligato a sospendere, ex art. 295 del cpc, il processo davanti a sé nell'attesa che passasse in giudicato la sentenza di quello riguardante la società (Cass 14417/2005). Ciò posto, ne derivava che il giudice del processo del socio, non era obbligato a tener conto di quanto accertato (con giudicato o per definitività dell'atto di accertamento) in capo alla società. Tale assetto dei processi però poteva comportare un conflitto di giudicati. Si riteneva, però di poter ovviare a tale inconveniente con il vincolo da parte del giudice di prendere a base della sua decisione il giudicato formatosi in capo alla società; tale opzione, però, era realizzabile nella sola ipotesi di giudicato favorevole al società,

ostando, in caso contrario, la lesione del diritto di difesa del socio. Tale problematica ne introduceva un'altra e cioè quella relativa al giudicato esterno. La Cassazione, con sent SS UU del 16 giugno 2006 n. 13916 provvedeva a riconoscere l'applicabilità di tale istituto anche al processo tributario ma solo nelle ipotesi in cui il giudicato incidesse sul medesimo rapporto giuridico. La soluzione prospettata dalla dottrina era, perciò, quella della notifica dell'avviso di accertamento, oltre che alla società, anche ai singoli soci, in modo da consentire un litisconsorzio facoltativo. Tale era la situazione della dottrina e della giurisprudenza fino alla famosa sentenza delle SS UU della Cass 14815/2008. Con tale arresto, la Suprema Corte, riprendendo il principio di diritto affermato con le sentenze 1052 e 1053/2007, ha affermato che *tra le ipotesi di litisconsorzio necessario ... possono rientrare le cause...originate dall'impugnazione avverso gli avvisi di accertamento di maggior reddito a carico di società di persone e dell'attribuzione del medesimo reddito, secondo le relative quote, ai singoli soci, in base alla presunzione legale posta ... dall'art.5 del DPR 917/86 (in virtù della quale i redditi delle società di persone sono imputati pro quota a ciascun socio, indipendentemente dalla effettiva percezione, tanto più che, in questi casi, l'art. 40, secondo comma, del DPR 600/73, dispone che " alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'art. 5 del dpr 597/73 – ora 917/86- , si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati. Prosegue ancora la Cassazione affermando che nella giurisprudenza di legittimità è stato ritenuto più volte che tra il contenzioso relativo all'accertamento a carico della società e quello relativo ai singoli soci sussiste un vincolo di consequenzialità necessaria "in virtù del quale, nel caso di autonoma e distinta instaurazione delle relative vertenze dinanzi al giudice tributario, si rende inevitabile che la decisione intervenuta nel primo dei suddetti contenziosi si rifletta sulla pronuncia afferente il secondo, il che impone al giudice chiamato a statuire su quest'ultimo di prendere atto della decisione intervenuta nella prima controversia, anche se, in ragione dei limiti soggettivi stabiliti dall'art. 2909 CC, il giudicato che si formi nei rapporti tra la società e l'erario in relazione all'ILOR non è opponibile al socio, che non sia stato parte in detto contenzioso, per l'IRPEF da lui dovuta sui redditi posseduti nel periodo, compreso il reddito di partecipazione alla società"; nella specie, quindi, secondo tale giurisprudenza, non ricorrerebbe una situazione di litisconsorzio necessario tra società e soci, né sarebbe ravvisabile un rapporto di pregiudizialità che imponga la sospensione necessaria*

del giudizio relativo ai soci, nei confronti dei quali non è opponibile il giudicato relativo al reddito della società, formatosi senza la partecipazione degli stessi (CASS 14417/2005; 9446/2006). Ciò detto , la Suprema Corte ritiene, invece, che nella specie ricorra una ipotesi di litisconsorzio necessario ed originario, la cui violazione comporta la nullità ab imis del rapporto processuale, che assorbe ogni possibile questione relativa alla successiva applicazione di altre norme che disciplinano i rapporti tra procedimenti connessi (sospensione ex art. 295 CPC) salvo quello sulla riunione dei ricorsi ex art. 29 del DLGS 546/92. Sulla stessa linea si pone anche Cass 3703/2010. La stessa Cassazione, poi, con sentenza n. 3830/2010 ha precisato che il principio del litisconsorzio necessario , il quale comporta che il vizio dell'omesso simultaneus processus importi la nullità delle sentenze che ne risultino affette, deve essere correlato con l'altro principio, affermato dalle stesse sezioni unite nella sentenza . 26373/2008 (ribadito da Cass 15895/2009 e 18410/2009) in forza dell'art.6 della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali Laddove stabilisce che "ogni persona ha diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole.... E dall'art. 111 della Cost. Il quale pure riconosce "il diritto alla ragionevole durata del processo", principio secondo cui "il processo non può essere equo, se non viene definito in un termine ragionevole". Tale contemperamento di detti principi comporta che nel caso di impugnazione da parte di tutti i litisconsorti necessari dell'unitario atto di accertamento, la mancata obbligatoria riunione degli stessi non può portare alla sanzione della nullità degli stessi, tanto più se gli esiti di tali processi sono stati identici. Affermazione questa che porta la Corte a ritenere inutile dispendio di energie processuali la declaratoria di nullità dei processi e la rimessione della causa al giudice di primo grado e a concludere, invece, per la salvezza delle attività processuali pregresse e per la riunione dei processi in sede di giudizio di legittimità.

IL LITISCONSORZIO ATTIVO - CONTROVERSIE CATASTALI DEVOLUTE ALLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA.

In questo caso è possibile individuare ipotesi di litisconsorzio necessario. Si pensi alla controversie riguardanti la ripartizione dell'estimo tra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella o a quelle in cui la particella o la unità immobiliare urbana appartenga in compossesso a più soggetti: in questi casi la pronuncia giudiziale può essere adottata solo in confronti di tutti tali soggetti. Si può, dunque, affermare, che , nell'ambito delle contro-

versie catastali, si ha litisconsorzio necessario tutte le volte in cui le caratteristiche dell'immobile devono essere definite in presenza di tutti i compossessori

- Coeredi. La ipotesi dei coeredi che subentrino nella controversia instaurata dal ricorrente deceduto è fatta rientrare dalla prevalente dottrina nelle ipotesi di litisconsorzio necessario (e la qualità di litisconsorte necessario è assunta dal coerede senza che abbia rilevanza il tipo di successione in virtù della quale hanno acquisito tale qualità, e anche nella ipotesi in cui non sia succeduto nel diritto posto a fondamento del rapporto sostanziale controverso. La Corte di cassazione ha, però, escluso l'esistenza di tale litisconsorzio necessario (Cass. 8272/2006), ritenendo sussistente tra i coeredi una mera facoltà di partecipazione collettiva al giudizio, essendo gli stessi legati da un rapporto di coobbligazione solidale, la quale, come detto, consente la scindibilità delle posizioni giuridiche delle parti.

Passando all'esame di ipotesi di litisconsorzio necessario non riguardante il ricorrente, bensì i resistenti:

- Controversie catastali. È sorto qualche dubbio in ordine alla configurabilità di un litisconsorzio necessario dal lato passivo nel caso di liti che riguardino l'utilizzazione delle rendite catastali: l'ipotesi più frequente è stata quella della impugnazione della pretesa riguardante l'ICI e la contestuale impugnazione delle classamento al quale tale tributo aveva fatto riferimento. La Corte di Cassazione ha, al riguardo, affermato che il rapporto di pregiudizialità esistente tra controversia promossa avverso il provvedimento di attribuzione della rendita catastale da parte dell'Agenzia del Territorio e quella relativo all'avviso di liquidazione o di accertamento del tributo adottato sul presupposto di tale rendita, non rende le controversie inscindibili, essendo diversi i rapporti giuridici in contestazione e le causae petendi (Cass 18271/2004). Se però in tale fattispecie non può ritenersi esistente un litisconsorzio necessario , può sussistere, invece, una ipotesi di litisconsorzio facoltativo improprio e dunque, in tal caso, il giudice può disporre la riunione dei ricorsi per connessione oggettiva o perché la pronuncia, dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di questioni identiche.

- si esclude la qualità di litisconsorte necessario dell'Agente della riscossione nel caso di impugnazione del ruolo, anche in presenza di emissione di cartella di pagamento, naturalmente nel caso di impugnazione della cartella per vizi del ruolo. In tali ipotesi, non essendo

l'agente della riscossione contitolare del credito, non sussiste alcun litisconsorzio. Litisconsorzio che non sussiste neanche nell'ipotesi di vizio di notifica della cartella contenente il ruolo. Nelle ipotesi, invece di impugnativa del ruolo e della cartella, ognuno per i vizi suoi propri, questa può avvenire con un unico ricorso, sempreché sia rispettata la competenza territoriale della Commissione Tributaria.

Infine, meritano di essere ricordati altre ipotesi di litisconsorzio necessario:

- quella derivante dall'esercizio dell'azione surrogatoria (art. 2900 cc). Ebbene, può accadere che il creditore del contribuente non solo si trovi ad esercitare il diritto di rimborso non fatto valere dal proprio debitore, ma anche che si opponga ad un avviso di accertamento da questi non opposto. In queste ipotesi, il creditore che agisce in surrogatoria deve "citare" in giudizio anche il proprio debitore (art. 2900, II comma CC).
- quella, di natura processuale, derivante dalla *declinazione della legittimazione passiva opposta* dall'ente titolare della pretesa *con indicazione di altro soggetto cui è stata devoluta la funzione di accertamento e riscossione* (Cass 8495/10, la sentenza ha riguardato il caso di un Comune, il quale, in sede di ricorso avverso un avviso di accertamento ICI relativo ad un immobile posto sul proprio territorio ha opposto il proprio difetto di legittimazione passiva, affermando di aver affidato ad una società l'accertamento e la riscossione di detto tributo. La Cassazione ha, dunque, ritenuto, in questo caso legittimo l'utilizzo da parte del giudice di merito della norma di cui all'art. 107 CPC, affermando l'esistenza di un litisconsorzio necessario processuale tra l'Ente impositore e la società affidataria dell'accertamento del tributo.
- quella prevista dal nuovo art. 40 bis del dpr 600/73, introdotta dall'art 35 del DL 78/2010 (il quale prevede che ... 2. *Le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate. **La società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari.***

L'INTEGRAZIONE DEL CONTRADDITTORIO NELLE IPOTESI DI LITISCONSORZIO NECESSARIO

Nelle ipotesi di non completezza iniziale del contraddittorio, deve esserne disposta l'integrazione. Questo avviene con l'emanazione di una ordinanza ad hoc da parte del Collegio, non rientrando il potere de quo tra quelli attribuiti al Presidente dall'art 27 del DLGS 546/1992. Il provvedimento collegiale disporrà la integrazione del contraddittorio, a cura di chi vi abbia interesse, nel termine perentorio in essa determinato, rinviando la trattazione della causa, onde consentire l'attuazione dell'incombente. Tale integrazione avverrà tramite notifica del ricorso introduttivo e dell'ordinanza. Si è posta la questione se alla parte pretermessa intervenuta o chiamata in giudizio si applichino le preclusioni di cui all'art. 14, 6 comma. Secondo una parte della dottrina (Campeis- De Pauli) non si applicano.

Nel caso il contraddittorio non venga integrato nel termine, la decadenza di cui parla il 2 comma dell'art.14 comporta l'estinzione del processo ai sensi dell'art.45, primo comma del DLGS 546/92 (*il processo si estingue nei casi in cui le parti alle quali spetta di... integrare il giudizio non vi abbiano provveduto nel termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo.*) con la ulteriore conseguenza che *le spese del processo estinto... restano a carico delle parti che le hanno anticipato (comma 2, art. cit.)*. Naturalmente l'estinzione del giudizio produrrà la definitività dell'atto impugnato. Nella ipotesi in cui il difetto di contraddittorio non venga rilevato dalla Commissione Tributaria o eccepito dalle parti, per cui vada a sentenza quali sono le conseguenze? Una parte della dottrina e della giurisprudenza sostiene che la sentenza risulta inutiliter data, cioè inefficace, sia nei confronti dei soggetti non messi in grado di partecipare al processo sia nei confronti di quelli che vi hanno partecipato. Detta invalidità potrà essere rilevata d'ufficio o eccepita dalle parti in ogni stato e grado del processo. Se il vizio del contraddittorio emerge nel giudizio di appello, la Commissione Tributaria regionale annullerà la sentenza con rimessione della causa alla Commissione Tributaria Provinciale (art. 59, comma 1, lett.b). Quando, invece, tale vizio, emerga nel giudizio di Cassazione, questa annulla l'intero processo, con rinvio alla Commiss Prov. (art. 383, III comma CPC). Naturalmente, il passaggio in giudicato della sentenza emessa in difetto di completo contraddittorio farà stato tra le parti che hanno partecipato al relativo processo.

LITISCONSORZIO FACOLTATIVO INIZIALE.

Seppur non espressamente previsto dal DLGS 546/92 (ma, al riguardo, vedasi la recente sen. Cass 21955/2010), il litisconsorzio facoltativo iniziale è ammesso nel processo tributario; e ciò per due ordini di ragioni: il rinvio di cui all'art. 1, comma 2 del detto DLGS al CPC e, dunque, anche all'art. 103 di detto codice (*più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l'oggetto o per il titolo dal quale dipendono, oppure, quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente dalla risoluzione di indentiche questioni*). In secondo luogo, l'art. 29 del DLGS consente la riunione dei ricorsi che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi. Se i ricorsi connessi possono, anche nella fase di esame preliminare di essi, essere riuniti, a fortiori ne deve essere consentita la proposizione unitaria. Tale ipotesi dà luogo ai casi di ricorsi cumulativi (quando lo stesso soggetto impugna più atti) e collettivi (quando più soggetti impugnano lo stesso atto. Può anche verificarsi la contemporanea presenza di ricorso cumulativo/collettivo. Ciò sarà, naturalmente consentito nel rispetto della inderogabile competenza territoriale delle Commissioni Tributarie.

La legge processuale tributaria ammette, poi, il litisconsorzio facoltativo successivo, nelle ipotesi di soggetti destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso (art. 14, comma 3); tale litisconsorzio può realizzarsi o con intervento volontario o per mezzo di chiamata. Al riguardo il cpc (art. 105) distingue tre tipi di intervento: quello principale (o *ad excludendum*) quando l'interveniente fa valere in giudizio un proprio diritto nei confronti delle altre parti; quello litisconsortile (o adesivo autonomo) quando si fa valere un diritto nei confronti di una parte soltanto; infine, l'intervento adesivo dipendente quando non si fa valere un diritto proprio ma si sostiene la causa di una delle parti. In dottrina sussistono forti dubbi in ordine all'intervento principale, almeno per quel che riguarda il giudizio tributario impugnatorio; dovrebbe, invece, ritenersi ammissibile nel giudizio di rimborso (si pensi all'ipotesi in cui un terzo intervenga in un giudizio di rimborso proposto da altri sostenendo di essere lui il titolare del diritto a tale rimborso. L'intervento litisconsortile è ammesso in tutti i casi di obbligazioni solidali paritetiche, con il solo limite di cui al sesto comma dell'art. 14 (*le parti ... intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza.*) . Dubbi sorgono pure in ordine all'ammissibilità dell'intervento adesivo dipendente; chi lo esclude si rifà al tenore letterale della norma, la quale consente l'inter-

vento solo di coloro che sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso; chi lo ritiene ammissibile parte da una interpretazione estensiva del concetto di destinatario dell'atto, ritenendo tali non solo l'effettivo destinatario ma anche quello potenziale o mediato.

Prima di concludere questa breve trattazione del litisconsorzio si deve rilevare che l'art. 12 del Dlgs 19 giugno 1997 n. 218, riguardante le imposte indirette diverse dall'IVA. Dispone che *la presentazione dell'istanza, di accertamento con adesione, anche da parte di un solo obbligato, comporta la sospensione, per tutti i coobbligati, dei termini per l'impugnazione indicata al comma 1 e di quelli per la riscossione delle imposte in pendenza di giudizio, per un periodo di novanta giorni. L'impugnazione dell'atto da parte del soggetto che abbia richiesto l'accertamento con adesione comporta rinuncia all'istanza.*

In conclusione, alla luce di quanto appena illustrato, sarebbe auspicabile un intervento legislativo che, prendendo anche spunto dalla sviluppo della dottrina e della giurisprudenza sull'argomento, provvedesse, finalmente, allo sviluppo dell'*embrionale disciplina dei processi tributari con pluralità di parti.*

Dr. Ennio Attilio SEPE
Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Puglia
Presidente Nazionale A.M.T.

I NUOVI APPRODI DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

1. LINEE EVOLUTIVE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

L'evoluzione della giustizia tributaria è stata segnata, a partire dal riconoscimento delle Commissioni tributarie quali organi sicuramente giurisdizionali, da due linee di fondo: la prima, costituita dal progressivo adeguamento del processo tributario al processo civile; la seconda, rappresentata dal continuo ampliamento della cognizione della giurisdizione tributaria.

D'altronde uno degli scopi della riforma del '92 fu proprio quello di favorire l'adeguamento del rito tributario al rito civile, come si legge nella relazione di accompagnamento alla legge-delega 1991/413, prevedendosi nel D.Lgs. 1992/546, all'art. 2, comma 2°, il rinvio a tutte le norme del codice di procedura civile, purchè compatibili, e, soprattutto, l'adozione dello schema del processo civile nei due gradi di merito e nel terzo di legittimità, con la eliminazione del terzo grado avanti la Commissione tributaria centrale o la Corte d'appello e del successivo doppio regime per il ricorso in Cassazione, ammesso, nel primo caso, soltanto ai sensi dell'art. 111 della Costituzione.

Per altro verso, già prima della riforma del '92, che ha devoluto per la prima volta alle Commissioni tributarie la materia dei tributi locali e comunali, era stato ampliato il novero dei tributi affidato alle Commissioni tributarie, quali l'imposta sul patrimonio netto delle imprese (L. 1992/461), l'imposta straordinaria sui depositi bancari (L. 1992/359), l'imposta straordinaria su particolari beni (L. 1992/438), l'imposta straordinaria immobiliare-ISI (L. 1992/359). E che l'elenco fosse destinato ad ampliarsi anche successivamente era espressamente previsto dalla precedente formulazione dello stesso art. 2 D.Lgs. 1992/546, per la quale erano soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti “*i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie*”, con riferimento a future leggi tributarie. Tant'è che furono attribuiti a tale competenza il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (inserito con la lettera *g-bis*) nell'art. 2 D.Lgs. 1992/546 dalla L. 1995/549), l'imposta regionale sulle attività produt-

tive-IRAP (Dlgs. 1997/446), l'imposta regionale sulle immissioni sonore degli aeromobili (collegato fiscale alla Finanziaria 2000).

Il processo di ampliamento della giurisdizione tributaria è, infine, pervenuto ad una svolta decisiva con l'attribuzione alle Commissioni tributarie dell'intera materia dei tributi operata dall'art. 12, comma 2°, L. 2001/448 (finanziaria 2002).

Non si è dubitato della legittimità costituzionale della innovazione per una possibile violazione dell'art. 102 della Costituzione, che fa divieto di istituzione di giudici speciali, nel solco della precedente giurisprudenza del Giudice delle leggi. Posta di fronte al problema della estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie a seguito della riforma del '92, la Corte costituzionale, con ordinanza n. 144 del 1998, ebbe a dichiarare manifestamente infondata la questione, atteso che la modifica mediante ampliamento della competenza delle Commissioni tributarie non valeva a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale, essendo rimasto non snaturato né il sistema di estrazione dei giudici (anzi migliorato dal punto di vista dei requisiti di idoneità e di qualificazione professionale e delle incompatibilità), né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie, anche se riconfigurata mediante una soluzione unitaria e aggiornata con la previsione di imposte locali in aggiunta a quelle statali e con l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile.

La Corte, nel ribadire che le attuali Commissioni tributarie sono il risultato di quel processo di revisione previsto dalla VI disposizione transitoria per i giudici speciali preesistenti alla Costituzione, ha ritenuto, dunque, che fosse legittimo l'ampliamento della giurisdizione, purché si rimanesse nell'ambito della materia tributaria, sì da non snaturare l'oggetto della cognizione di detti organi.

Ma, a partire dalla riforma introdotta dalla finanziaria del 2002, che ha fatto delle Commissioni tributarie il "*giudice ordinario*" delle controversie tributarie (S.U. 2007/2686), una trasformazione più profonda ha gradualmente modificato il quadro dei principi che, fino ad allora avevano rappresentato sicuri punti di riferimento per tale giurisdizione: riguardo ai soggetti non è più esauriente l'indicazione contenuta nell'art. 10 D.Lgs. 1992/446; per l'impugnabilità degli atti non è più significativa la ritenuta tassatività dell'elencazione riportata dall'art. 19 stesso D.Lgs.; le controversie non hanno più necessariamente ad oggetto rapporti scaturenti dall'esercizio di pubbliche potestà (provvedimenti).

2. LA RIFORMA DEL 2001

Iniziamo con l'esaminare gli effetti prodotti dalla riforma del 2001.

La prima parte del comma 1° dell'art. 12 L. 2001/448 recita testualmente: “*Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio.*”. Ad esse, come disposto dal successivo comma 2°, vanno aggiunte le *controversie catastali*, secondo la precedente versione dell'art. 2.

La delimitazione della giurisdizione tributaria deriva, dunque, dall'appartenenza della prestazione non ad un elenco nominativamente prefissato di tributi, ma alla materia genericamente indicata dei “*tributi di ogni genere e specie*”.

L'espressione riprende quella sostanzialmente equivalente, anch'essa generica, di “*imposte e tasse*” contenuta nel comma 2° dell'art. 9 C.p.c..

L'incidenza della riforma, se è stata modesta con riguardo ai tributi comunali e provinciali, già attribuiti dalla lettera h) (“*i tributi comunali e locali*”) del previgente art. 2 alle Commissioni, è stata significativa per i tributi erariali, anche se in buona misura già ricompresi nella giurisdizione tributaria, ed ancor di più lo è stato per i tributi regionali, in gran parte di competenza del giudice ordinario, non potendosi, questi, annoverare tra i tributi “locali”, non riferibili alle regioni.

L'ampliamento della giurisdizione tributaria, introdotto con la modifica dell'art. 2, tuttavia, si è mal raccordata con la previsione, rimasta immutata, delle parti del processo e degli atti impugnabili, prevedendo l'art. 10 D.Lgs. 1992/546 quali siano le controparti, rispetto al ricorrente, ed indicando l'art. 19 quali siano gli atti che costituiscono i veicoli di accesso al giudice tributario. Soggetti ed atti sono apparsi suscettibili di rappresentare altrettanti limiti della giurisdizione delle Commissioni, ravvisandosi una sorta di contraddizione tra l'estensione della cognizione delle commissioni e l'indicazione, da una parte, dei soggetti che possono essere parti nel giudizio e, dall'altra, degli atti impugnabili.

L'art. 10 – La norma individua, quali parti resistenti nel processo tributario, l'ufficio del Ministero delle finanze, l'ente locale ed il concessionario del servizio di riscossione. La elencazione non si presta a commenti particolari quanto al primo ed al terzo soggetto, tranne il rilievo che agli uffici del mini-

stero sono subentrati quelli delle agenzie dopo la riforma dell'amministrazione finanziaria (D.Lgs. 1999/300). Con riferimento all'ente locale, va, invece, detto che tale espressione, nella terminologia giuspubblicistica, sta ad indicare gli enti territoriali minori, cioè provincia e comune, in contrapposizione all'ente Regione, secondo la distinzione tenuta presente anche dalla Costituzione (v. artt. 118 e 130 nel testo previgente). Essa trovava corrispondenza nella elencazione originaria dei tributi attribuiti alla giurisdizione tributaria dall'art. 2 prima della riforma, che includeva tutti "*i tributi comunali e locali*", confermandosi per i tributi regionali la tutela giurisdizionale avanti il giudice ordinario (che poteva essere adito direttamente o previo esperimento del ricorso in via amministrativa al presidente della giunta regionale, ai sensi dell'art. 6 L.1970/281).

L'attribuzione successiva alle Commissioni di tributi regionali, a partire dal tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi (art. 3 L. 1995/549, che inseriva la lett. *g-bis*) nell'art. 2) induceva ad una interpretazione estensiva della espressione "*ente locale*", comprensiva, quindi, della Regione, come evidenziato anche dalla Circ. min. 98/E del 1996.

L'art.12 L. 2001/448 ha reso esplicito tale riferimento, menzionando espressamente fra i tributi appartenenti alla giurisdizione tributaria "*quelli regionali, provinciali e comunali*".

Con ciò si è rimasto pur sempre nel concetto di ente locale da intendersi come ente pubblico territoriale.

Appare evidente che così individuati i soggetti elencati come parti del processo tributario, sembravano, in qualche maniera, esclusi dal novero delle parti quegli enti locali e non, che non avessero un proprio territorio quale elemento costitutivo (ad es., i consorzi di bonifica o gli enti "parastatali").

L'art. 19 – Con riferimento a tale norma, stante la connotazione impugnatoria (quantomeno formalmente) del processo tributario, si è sempre ritenuto che fosse condizione indispensabile per adire il giudice tributario la impugnazione di uno degli atti indicati dall'art. 19, quale tramite per procedere all'esame del rapporto tributario.

La disputa circa la natura della giurisdizione tributaria, vale a dire se sia giurisdizione sull'atto o sul rapporto, ha trovato una soluzione sincretistica nella giurisprudenza della Corte di cassazione con l'affermazione che la giurisdizione è sull'atto allorquando si limita a valutare la legittimità del provvedimento, mentre è sul rapporto quando scende ad esaminare l'*an* ed il *quantum* della pretesa tributaria.

Pur considerando tassativa la indicazione degli atti contro i quali è dato

proporre ricorso alle Commissioni, sempre la S.C. ne ampliava il numero in via di interpretazione estensiva degli atti espressi, procedendo ad una ricostruzione delle relative categorie che valorizzasse i profili funzionali e contenutistici dell'atto rispetto alla denominazione. Tant'è che alcuni atti, quali il diniego o la revoca di agevolazioni e il rigetto di domande di definizione agevolata, non elencati nell'art. 16 D.P.R. 1972/636 sono stati inseriti nell'art. 19 D.Lgs. 1992/546 in virtù della elaborazione giurisprudenziale che già li aveva assimilati ad atti di accertamento.

Pertanto, dall'esame dell'art. 19 emergono almeno due categorie di atti (prescindendo da quelli relativi alle operazioni catastali che costituiscono un genere a sé): una prima, costituita dagli atti che hanno ad oggetto la determinazione del tributo dovuto (avviso di accertamento, avviso di liquidazione e, in una prospettiva sostanzialistica, diniego o revoca di agevolazioni e rigetto di domande di definizione agevolata), ed una seconda, costituita dagli atti di riscossione (ruolo e avviso di mora o, più esattamente oggi, avviso ai sensi dell'art. 50 D.P.R. 1973/602).

Tale distinzione corrisponde ad almeno due momenti di tutela, per cui lo sforzo dell'interprete, nel valutare gli atti relativi ai tributi affidati alle Commissioni, è stato diretto ad individuare quali potessero definirsi di "accertamento" e quali di "riscossione", al fine di assicurare al contribuente la tutela della sua posizione appena possibile.

Altri atti che non integrassero le due tipologie, sia pure estensivamente intese, erano fuori del controllo giurisdizionale delle Commissioni, al di là della loro natura tributaria.

3. LA SENTENZA DELLE SEZIONI UNITE 2005/16776

Ai problemi di raccordo dell'art. 2 con gli artt. 10 e 19 D.Lgs. 1992/546 ha dato risposta la Corte di cassazione, a sezioni unite, con la sentenza 2000/16776, che, nell'esaminare un provvedimento di autotutela dell'ufficio finanziario che annullava un recupero di IVA effettuato con avviso di rettifica, ma confermava le sanzioni, ha dichiarato che la giurisdizione del giudice tributario va sempre riconosciuta in presenza di una controversia che riguardi un specifico rapporto tributario o sanzioni inflitte da uffici tributari.

In essa è affermato espressamente che la riforma del 2001 ha comportato una modifica dell'art. 19 D.Lgs. 1992/546, in quanto *"l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta...la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tri-*

butario ogni qual volta la Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 c.p.c.)". Tale affermazione implicitamente risolve anche il problema dei soggetti che possono essere parti nel processo tributario, nel senso che, allorché si tratti di controversie su tributi (o sanzioni tributarie), irrilevante diventa l'ente impositore, essendo sufficiente perché scatti la giurisdizione delle commissioni la natura tributaria della materia controversa.

La conseguenza più importante che discende dalla pronuncia della S.C. può, tuttavia, essere ravvisata del superamento del principio della tassatività, costantemente ribadito in passato dalla giurisprudenza di legittimità, degli atti impugnabili, nel senso che si possa ormai adire il giudice tributario anche per atti che non si richiamano a quelli impositivi o di riscossione, mentre il silenzio-rifiuto continua ad essere impugnabile soltanto se riguarda mancati rimborsi (di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od altri accessori), essendo principio comune alle teorie sul silenzio che la sua qualificazione (nella specie, ai fini dell'impugnativa davanti al giudice tributario) debba essere prevista da una norma di legge.

Alla luce del nuovo orientamento interpretativo, l'art. 19 viene ad assumere un significato soltanto esemplificativo ed affermativo del carattere (almeno formalmente) impugnatorio del processo tributario, essendo sufficiente per l'accesso al controllo giudiziario anche un atto espresso di natura diversa da quelli elencati in detto articolo, ma pur sempre avente carattere autoritativo: le commissioni tributarie possono essere adite, appunto, solo in presenza di provvedimenti.

Questo era il quadro disegnato dal "*diritto vivente*", con riferimento agli atti impugnabili avanti il giudice tributario, alla vigilia dell'intervento riformatore del 2005.

4. LA ESTENSIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA A PRESTAZIONI "PARAFISCALI"

L'art. 3 bis della L. 2 dicembre 2005, n.248 (di conversione del D.L. 30 settembre 2005, n. 203) apporta ulteriori modifiche all'art. 2 D.Lgs. 1992/546, facendo seguire, nel comma 1°, alle parole "*tributi di ogni genere e specie*" la specificazione "*comunque denominati*" ed aggiungendo, nel comma

2°, il periodo “*Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall’articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l’imposta o il canone sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni*”.

Le ragioni di tali modifiche vanno ricercate in quella tendenza alla defiscalizzazione di recente manifestatasi, a livello di finanza locale, in una prospettiva di modernità ed efficienza, volta ad instaurare un rapporto paritario tra amministrazioni ed utenti.

Il D.Lgs. 1997/446, al titolo III, nel provvedere al riordino della disciplina dei tributi locali, ha attribuito ai comuni: 1) un ampio potere di regolamentare le proprie entrate, anche quelle di natura tributaria derivanti da tributi istituiti con legge statale (es. ICI), con eccezione dei profili riguardanti gli aspetti essenziali del tributo (fattispecie imponibili, soggetti passivi ed aliquota massima) riservati dall’art. 23 Cost. alla legge; 2) la possibilità di istituire specifiche entrate in assetto commutativo in luogo di entrate tributarie.

In particolare, l’art. 62 dispone che i comuni possono, con regolamento, escludere l’applicazione dell’***imposta comunale sulla pubblicità***, sostituendola con un canone in base a tariffa. Analogo potere è riconosciuto dall’art 63, nella versione modificata dalla L. 1998/448, a comuni e province, i quali possono, con regolamento, escludere l’applicazione della ***tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche***, sostituendola ugualmente con il pagamento di un canone in base a tariffa.

A seguito della L. 1994/36 (“legge Galli”), la L. 1998/448, all’art. 31, 28° comma, abrogando l’art. 17, ult. comma, L. 1976/319, ha stabilito, senza possibilità di scelta da parte dell’ente, che il ***canone per il servizio di scarico e di depurazione delle acque di rifiuto*** provenienti da superfici e fabbricati privati, integrante un tributo comunale sulla scorta della precedente normativa, è quota tariffaria. La decorrenza di tale innovazione, inizialmente fissata al 1° gennaio 1999, è stata successivamente rinviata fino all’avvento del servizio idrico integrato, ma, in virtù dell’art. 24 Dlgs. 2000/258, che ha soppresso il precedente rinvio, è stata resa operativa a partire dalla data dell’entrata in vigore dello stesso Dlgs. (3 ottobre 2000).

Con D.Lgs. 1997/22 (“decreto Ronchi”), all’art.49, è stata disposta la soppressione della ***tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni*** disciplinata dagli artt. 268 e segg. R. D. 1931/1175, poi modificata dall’art. 21

D.P.R. 1982/915 e compiutamente riordinata dal capo III Dlgs. 1993/507, prevedendosi la istituzione di una tariffa per la copertura dei costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico. La soppressione doveva inizialmente decorrere dal 1° gennaio 1999, ma per le difficoltà che gli enti locali avrebbero incontrato per l'adozione della complessa disciplina tariffaria, è stata rinviata più volte, pervenendosi ad un differimento graduale (fino al 2008) dell'attivazione della tariffa (TIA).

Con la disposizione di cui alla lett. a) dell'art. 3-bis L. 2005/203, il legislatore ha inteso porre in evidenza che il *nomen iuris*, di per sé, non è decisivo per escludere, con sicurezza, che si è di fronte ad una prestazione in assetto tributario, dovendosi prestare attenzione alla disciplina che la regola. Non bisogna, dunque, farsi fuorviare dalla “*denominazione*”, in quanto una prestazione può avere carattere tributario anche se diversamente “*denominata*”. Fin qui nessuna nota di novità si registra circa l'ambito della giurisdizione del giudice tributario, trattandosi pur sempre di tributi, al di là del termine utilizzato per identificarli.

Una portata effettivamente innovativa deve, invece, riconoscersi alla successiva lett. b), dal momento che non sembra sostenibile che, con l'inserimento del nuovo periodo si siano volute richiamare, per lo più, prestazioni di natura sostanzialmente tributaria, altrimenti la disposizione sarebbe stata del tutto inutile.

Già l'uso del termine “*canone*” richiama un antico e controverso istituto, quale quello del canone demaniale, ritornato di attualità con riferimento all'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche e all'installazione dei mezzi pubblicitari, per effetto del D.Lgs. 1997/446. La conclusione cui è pervenuta la prevalente dottrina e la giurisprudenza (S.U. 2001/10013; 2005/604 in motivazione), sulla natura di tali canoni, è che si tratti di un corrispettivo dovuto a fronte del mero godimento di un bene (a prescindere dalla sua natura), da inquadrare tra le prestazioni patrimoniali non tributarie. La concessione del bene pubblico è descritta come fattispecie complessa, in cui al provvedimento concessorio accede un vero e proprio rapporto contrattuale, al quale si applica (salvo eccezioni espresse) il normale regime dei contratti. Pertanto la concessione-contratto è la fonte delle obbligazioni corrispettive e non il presupposto per l'applicazione del prelievo.

La natura di entrata patrimoniale del c.o.s.a.p. ha trovato definitivo riconoscimento da parte delle S.U. della Corte di cassazione (S.U. da 2001/8321 a 2006/14864), le quali hanno affermato, nella prima pronuncia, che, a seguito

dell'entrata in vigore della L. 1998/448, *“il c.o.s.a.p. è stato concepito dal legislatore come un quid ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, del tributo (t.o.s.a.p.) in luogo del quale può essere applicato, e che lo stesso, nel solco di un processo politico-istituzionale inteso ad una sempre più vasta defiscalizzazione delle entrate rimesse alla competenza degli enti locali (canoni di fognatura e di depurazione delle acque, remunerazione dei servizi di pubbliche affissioni e di ritiro dei rifiuti urbani, e così via), risulta disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale del bene”* (S.U. 2003/12167).

Ad analoghe considerazioni si presta il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari, la cui disciplina, dettata dall'art. 62 D.Lgs. 1997/446, in gran parte coincide con quella del successivo art. 63, relativo al c.o.s.a.p. E' prevista la possibilità di escludere l'applicazione dell'imposta comunale sulla pubblicità, di cui al D.Lgs. 1993/507, *“sottoponendo le iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente ad un regime autorizzatorio e assoggettandole al pagamento di un canone in base a tariffa”*. Tuttavia è da osservare che mentre nel c.o.s.a.p. è facilmente individuabile il bene pubblico oggetto della concessione, più ardua è tale individuazione nel canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari, specie nel caso di mezzi pubblicitari installati su beni privati. Per cui, se anche appare più pertinente il riferimento ad un canone autorizzatorio, anziché ad un canone concessorio, con evidente affinità alle tasse sulle concessioni amministrative, non può disattendersi il dato normativo rappresentato dall'art. 62, in cui i beni pubblici oggetto della concessione sembrano essere l'arredo urbano e l'ambiente, sia pure – come è stato rilevato – con notevole forzatura.

Anche il canone per il servizio di scarico e depurazione delle acque integra ormai un'entrata patrimoniale (S.U. da 2002/8444 a 2006/4898), essendosi riconosciuta la natura negoziale della fonte dell'obbligazione. Dopo la introduzione del servizio idrico integrato e la previsione di una tariffa quale *“corrispettivo”* di tale servizio ad opera della L. 1994/36 (*“legge Galli”*), è intervenuta la L. 1998/448, la quale ha ribadito che il canone in questione è quota tariffaria. Sulla base di quest'ultima legge, le S.U. della Corte di cassazione hanno ripetutamente affermato (2003/11188; 2004/16426) che tale canone è *“non più tributo comunale, ma componente del corrispettivo dovuto dall'utente del servizio idrico”*. L'innovazione è divenuta definitiva dal 3 ottobre 2000, data di entrata in vigore del D.Lgs. 2000/258 (v., da ultimo, S.U. 2006/4898).

Nella medesima prospettiva della defiscalizzazione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani si è mosso il D.Lgs. 1997/22, che ha pre-

visto, in sostituzione del tributo, l'introduzione di una tariffa, la cui disciplina è anch'essa caratterizzata dalla commistione di elementi di natura tributaria ed elementi di natura privatistica. Anche per la TIA (Tariffa di Igiene Ambientale) la S.C., dopo avere definito, in occasione dell'esame del c.o.s.a.p., nell'ambito di un *obiter dictum*, il "*canone di ritiro dei rifiuti urbani*" come "*corrispettivo*" (v. motivazione in S.U. 2003/12167), ne ha espressamente riconosciuto la natura diversa rispetto alla natura tributaria rivestita in precedenza (S.U. 2006/4895).

Si deve, pertanto, ritenere che i canoni di cui trattasi abbiano proprio natura di corrispettivo e, in quanto derivanti da prestazioni in precedenza di carattere tributario, si sia voluta estendere la giurisdizione tributaria anche alla prestazioni c.d. "*parafiscali*", giustificandosi tale estensione non solo per la loro origine, ma anche e, forse, soprattutto per la loro disciplina, che presenta, sia pure per alcuni aspetti, determinazioni autoritative, che le rendono assimilabili alla categoria dei tributi.

Non sembra, peraltro, giustificabile che, in controtendenza rispetto ad un processo di defiscalizzazione appena compiuto, si sia voluto, da parte del legislatore, nuovamente attribuire ai canoni suindicati natura tributaria, e per di più con un norma di carattere processuale.

Probabilmente la verità è che, in presenza del godimento di un bene pubblico o della fruizione di un pubblico servizio, aventi indubbie connotazioni pubblicistiche, il *discrimine* tra corrispettivi e tributi (tasse) è molto sottile, per cui il regime giuridico da applicare dipende esclusivamente dalla scelta effettuata dal legislatore, sulla base di valutazioni eminentemente politiche e risulta vano contrastare tale scelta, valorizzando elementi contrari.

Così interpretata la previsione di cui all'art. 3-bis, primo comma, lett. b), della L. 2005/248, essa appare suscettibile di aprire un ampio orizzonte alla giurisdizione delle commissioni tributarie, in cui si stagliano tutte quelle prestazioni relative ai servizi pubblici, soprattutto quelli essenziali, per le quali è plausibile un'operazione interpretativa di assimilazione alla materia tributaria. Senza, tuttavia, dimenticare il monito della Corte costituzionale che, fino ad oggi, ha giustificato l'ampliamento della sfera di competenza giurisdizionale delle commissioni purché nel rispetto del limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisdizione speciale) la materia ad esse attribuita.

Deve tuttavia rilevarsi che la Corte di cassazione, nel pronunciarsi in tema di TIA, ha esaminato tale problema, affermando che la suddetta norma si sottrae al sospetto di illegittimità costituzionale sia in riferimento agli artt. 3 e

24 Cost., sia sotto il profilo – più delicato – della possibile violazione dell'art. 102 e della VI disp. trans. Cost. per inosservanza del limite della natura tributaria delle materie attribuite alle Commissioni tributarie, indispensabile per non farle ritenere “nuovi” giudici speciali, “*in quanto i “canoni” indicati nella disposizione stessa attengono tutti ad entrate che in precedenza rivestivano indiscussa natura tributaria*” (S.U.2006/4895), essendo ininfluenza l'impiego del termine “*tariffa*”, presente anche in materia tributaria in senso stretto (ad es., IVA, imposta di registro).

In verità la motivazione non appare granchè convincente, in quanto proprio con l'affermazione che si tratta di “*entrate*” che “*in precedenza*” erano di natura tributaria si riconosce che nell'attualità non lo sono più, per cui rimane da spiegare la loro attrazione nell'ambito della giurisdizione tributaria, facendo magari leva sulla particolare disciplina di tali rapporti.

5. LA IMPUGNABILITÀ DEGLI “INVITI BONARI”

Se, in tema di canoni, come disciplinati dall'art. 3 bis L. 2005/248, è invocabile la tutela avanti il giudice tributario per prestazioni corrispettive dovute in ragione del godimento di un immobile o della fruizione di un servizio, quindi a prestazioni che non trovano causa nell'esercizio di un potere autoritativo da parte dell'Ente creditore, deve rilevarsi che anche in occasione di procedimenti tributari, diretti alla realizzazione di una pretesa fiscale, si è ugualmente ammessa la possibilità di ricorrere alla Commissione tributaria per atti che non rivestono carattere autoritativo, quali appunto gli “*inviti bonari*”.

Il D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, istitutivo del Servizio di riscossione dei tributi, ha previsto, ai fini della riscossione delle tasse e imposte indirette (art. 67) e dei tributi locali (art. 68) l'invio al contribuente di un invito di pagamento da parte dell'ufficio finanziario o dell'ente locale, prima di procedere alla iscrizione a ruolo delle somme dovute. Non si è trattato di una formalità nuova per il nostro ordinamento, se un simile invito era già contemplato, prima dell'attivazione della procedura di riscossione, in materia di tributi doganali, dal regolamento approvato con R.D. 13 febbraio 1865, n. 65.

Ebbene, la S.C., con una giurisprudenza oscillante, da un lato, si è manifestata contraria ad ammettere l'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento, e, dall'altro, li ha invece riconosciuti impugnabili:

L'argomento speso a favore della prima tesi è che la sfera del privato può essere incisa soltanto da un provvedimento autoritativo, di contenuto concretamente impositivo (Cass. 2005/14669; 2005/14668; 2005/1791;

2005/653), mentre è da escludere la possibilità di ravvisare tale carattere in un avviso bonario di pagamento con il quale si informa semplicemente il contribuente della debenza del tributo:

L'opposto orientamento non appare univoco quanto a giustificazione dell'impugnabilità. In alcune sentenze (Cass. 2005/7708; 2005/7312) sembra attestato su di una motivazione che fa discendere la possibilità d'impugnazione dall'assimilabilità dell'invito bonario ad un atto di accertamento e/o liquidazione, sempre che contenga tutti gli elementi prescritti per tale atto, ancora nell'ottica, evidentemente, della necessità di farlo rientrare nella tassativa elencazione dell'art. 19 Dlgs 1992/546. In altre sentenze (Cass. 2006/22015; 2004/22869) pare valorizzare la funzione che esso svolge, che è quella di atto idoneo a portare a conoscenza del contribuente la pretesa dell'Amministrazione, suscettibile di fare insorgere nel contribuente l'interesse a proporre azione di accertamento negativo sulla debenza del tributo, in ragione proprio dello stato d'incertezza sull'esistenza e la portata dei presupposti impositivi, indotto dall'avviso bonario.

Quest'ultima interpretazione sembra preferibile, non soltanto perché in linea con la sentenza delle S.U. 2005/1677, che esclude ormai ogni rilevanza, ai fini dell'impugnabilità, all'inserimento dell'atto nell'elenco dell'art. 19, ma anche perché più aderente alla evoluzione legislativa, per la quale, se non è più connotato necessario dell'atto impugnabile la sua natura provvedimentale, è pur sempre possibile evidenziare dalle categorie degli atti esemplificativamente elencati nell'art. 19 alcune situazioni-tipo suscettibili di fare insorgere nel contribuente l'interesse a ricorrere (art. 100 c.p.c.), nella specie ravvisabile nell'accertamento negativo della pretesa creditoria dell'Ente.

Se la natura autoritativa dell'atto non è più rilevante per adire le Commissioni tributarie, allorquando insorga un analogo interesse è da riconoscere parimenti possibile il ricorso al giudice dei tributi nel caso la pretesa dell'Ente creditore sia espressa in una **fattura** (ad es. per la riscossione della TIA). Nessuna ragione si frappone all'ammissibilità di una tale conclusione.

6. L'ATTUALE VALENZA DELL'ART. 19

Alla stregua della evoluzione giurisprudenziale e legislativa intervenuta è da ritenere, come già rilevato, del tutto superata una lettura dell'art. 19 come indicazione tassativa degli atti che consentono l'accesso alla giurisdizione tributaria. Pertanto appare alquanto disarmonico rispetto a tale processo evolutivo l'ultimo intervento del legislatore che, in sede di conversione del

“decreto Bersani” (L. 2006/248), ha inserito nell’elenco dell’art. 19 le lettere “*e-bis*” ed “*e-ter*”, relative rispettivamente all’iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all’art. 77 D.P.R. 1973/602 e al fermo di beni mobili registrati di cui al successivo art. 86, nella prospettiva tradizionale delle necessità di una previsione legislativa per incrementare il numero degli atti impugnabili, ormai appartenente al passato. Tale inserimento risponde semplicemente allo scopo di riaffermare, per entrambe le misure cautelari, la cognizione delle Commissioni tributarie, negata in sede di regolamento di giurisdizione, per un caso di sequestro di beni mobili registrati, dalla pronuncia delle S.U. della Cassazione 2006/2053, che hanno ritenuto tale misura, quale atto inserito nella procedura di espropriazione forzata in virtù della *sedes materiae* della relativa norma di previsione, funzionale a tale espropriazione, al pari della iscrizione ipotecaria.

Ma il quadro normativo (intendendo per tale anche quello espresso dal “*diritto vivente*”) nel quale oggi si colloca la giurisdizione tributaria è caratterizzato dalla ricorribilità di atti non soltanto esulanti da un elenco tassativo, ma anche non aventi necessariamente natura autoritativa. Com’è dimostrato dall’attribuzione alla giurisdizione tributaria dei **canoni**, già esaminati, previsti dall’art. 3 bis L. 2005/248, che qualificati “*corrispettivi*” per ciò stesso non possono essere considerati tributi, nonché dalla ritenuta impugnabilità avanti la medesima dei c.d. **inviti bonari**, in tema di tributi locali (art. 68 D.P.R. 1988/43), od anche di **fatture** (ad es., relative alla riscossione della TIA), tutti atti che per la loro specifica natura non sono provvedimenti, cioè espressione di un potere autoritativo.

Non rispondendo più l’art. 19 alla funzione di delimitare gli atti impugnabili e potendosi impugnare anche atti non espressione di una potestà pubblica, vi è da chiedersi allora quale significato deve riconoscersi alla permanenza dell’art. 19, che certamente non è stato abrogato dalla riforma introdotta dalla legge finanziaria del 2002.

All’uopo è opportuno partire da due premesse. La prima è che delle due teorie che si sono divise il campo per interpretare la natura del processo tributario, quella costitutivistica, che considerava tale processo di “*impugnazione annullamento*”, sembra oggi del tutto insostenibile, in quanto, richiamandosi al carattere “*provvedimentale*” degli atti impugnabili ed alla natura di “*interessi legittimi*” delle situazioni giuridiche soggettive tutelate nel processo tributario, da rapportarsi come modello di riferimento al processo amministrativo, non è più in grado di spiegare una realtà giudiziaria nella quale è impugnabile un atto di natura privatistica quale la fattura. Pertanto l’unica teoria che appare più aderente alla realtà ed alla evoluzione del sistema è quella dichiarativistica,

che intende il processo tributario come di “*impugnazione-merito*” (v., da ultimo, Cass. 2005/28870), nel senso che il giudice non deve limitarsi ad annullare l’atto impositivo (ove si tratti di tributi), ma deve, scendendo nel merito, quantificare la pretesa entro i limiti posti dal “*petitum*” delle parti, svolgendo una funzione accertativa.

La seconda premessa è che dall’esame dell’art. 19 – come si è rilevato – emergono almeno due categorie di atti: una prima, contenente atti con i quali l’Ente creditore fa valere una pretesa, anche di natura sanzionatoria (avviso di accertamento, avviso di liquidazione, provvedimento che irroga le sanzioni); una seconda, contenente atti con i quali l’Ente creditore promuove la esecuzione forzata per la riscossione di credito (ruolo, cartella di pagamento, avviso di mora, iscrizione di ipoteca e fermo di beni mobili registrati, questi ultimi due ove si vogliano annoverare tra gli atti di esecuzione). Una terza, costituita da atti di rifiuto espresso o (fatti di rifiuto) tacito della restituzione di tributi, sanzioni ed interessi o altri accessori, per la quale non è ravvisabile alcun carattere di tipicità, va considerata separatamente.

Possono, in una visione sostanzialistica, rientrare nella prima categoria anche il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto delle domande di definizione agevolata, mentre le operazioni catastali costituiscono un genere a sé, trattandosi, comunque, per tutti, di atti suscettibili di incidere sul “*quantum*” di obbligazioni tributarie.

Per il rifiuto tacito, v’è da aggiungere che, risolvendosi in una mera inerzia, la sua impugnabilità discende dall’espressa previsione normativa che ne determina la rilevanza a fini di tutela giudiziaria (art. 21, c. 2°, Dlgs. 1992/546).

Ebbene, le categorie di atti enucleabili dall’art. 19, non più significative per individuare gli atti impugnabili, sono però indicative - come già anticipato- di **situazioni-tipo** che, ove ravvisabili in una serie di altri casi non predeterminati, ma identificabili in via di interpretazione analogica (non avendo più senso il ricorso all’interpretazione estensiva), consentono di ritenere insorto in capo al contribuente quell’interesse qualificato necessario ad agire per la tutela dei propri diritti soggettivi.

Siamo di fronte ad una serie di ipotesi, suscettibili di estensione analogica, in cui è normativamente determinato l’interesse ad agire in relazione ad una pretesa creditoria, ad un atto di esecuzione, occorrendo, invece, per il diniego tacito dell’Ente, un’apposita previsione normativa.

L’estensione dell’impugnativa ad atti nuovi e diversi da quelli elencati nell’art. 19 non soltanto risponde alla esigenza di assicurare una copertura giu-

diziaria adeguata al carattere generale della giurisdizione tributaria, ma offre al soggetto interessato anche la possibilità, non appena insorga l'interesse a ricorrere, di esperire la tutela giudiziaria in anticipo rispetto ai tempi dettati dall'art. 19.

V'è da chiedersi se anche tali atti debbono recare, al pari di quelli espressamente elencati, l'indicazione, prescritta dall'art. 19, del termine nel quale proporre ricorso, della commissione tributaria competente, nonché delle forme da osservare (regola, questa, seguita e rafforzata dall'art. 7, c. 2, lett. c), L. 2000/212, ai sensi del quale gli atti impugnabili devono tassativamente indicare *“le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere”*). La risposta non sembra possa essere negativa trattandosi di azioni da promuovere avanti le Commissioni tributarie. Ne consegue che, non integrando la mancata indicazione una causa di nullità dell'atto, non prevista, la relativa omissione non determina la decadenza dall'impugnativa del soggetto che erroneamente abbia proposto ricorso tardivamente o avanti a Commissione incompetente, facendo così spirare il termine prescritto (Cass. 2005/28770).

Anche per gli atti non aventi natura provvedimentale lo schema formalmente impugnatorio del processo tributario impone l'osservanza del termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto per proporre ricorso (formalità imposta dall'art. 21 D.Lgs. 1992/546: v. Cass.2001/9891), in quanto l'accertamento sollecito dei rapporti demandati alla cognizione del giudice tributario, con un rito strutturalmente celere, dipende dalla particolare natura degli stessi che, per la loro rilevanza ai fini dell'approvvigionamento finanziario degli Enti creditori, non tollera il protrarsi troppo a lungo di situazioni di incertezza rispetto alle entrate.

Dott. Ennio Attilio SEPE
Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Puglia
Presidente Nazionale A.M.T.

IL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO NEL PROCEDIMENTO E NEL PROCESSO TRIBUTARIO.

1. RAPPORTI TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E CONTRIBUENTE NELL'EVOLUZIONE DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO.

Chi volesse, con una rapida visione panoramica, esaminare quale sia stata l'evoluzione del nostro ordinamento tributario in relazione al rapporto intercorso fra amministrazione finanziaria e contribuente con riferimento agli aspetti applicativi della pretesa tributaria ed al ruolo svolto dal contribuente, potrebbe distinguere tre periodi nel tempo a partire dall'unità d'Italia ai giorni nostri.

Nel primo periodo, che si è protratto fino alla fine degli anni '40, il ruolo assegnato al contribuente è stato meramente passivo, nel senso che sostanzialmente questi era chiamato soltanto a pagare, gravando l'intera gestione del rapporto tributario a carico dell'amministrazione pubblica.

Nel periodo successivo, che si inaugura con la c.d. riforma Vanoni, è attribuito al contribuente un ruolo di maggiore partecipazione, venendogli imposto l'obbligo della dichiarazione annuale dei redditi soggetti alle imposte dirette, da presentarsi anche quando non vi fossero stati mutamenti nella capacità contributiva del dichiarante.

Il terzo periodo, decorrente dalla riforma degli anni '70 e seguenti, è caratterizzato da un ruolo ancora più attivo del contribuente, chiamato non soltanto alla compilazione della dichiarazione divenuta di contenuto tecnico sempre più complesso, ma anche all'autotassazione.

Tuttavia, a fronte di tale partecipazione così impegnativa, non può certo affermarsi che il clima dei rapporti fra fisco e contribuente sia stato segnato da un atteggiamento di collaborazione e di fiducia reciproca, ma piuttosto da un forte antagonismo, almeno fino all'inizio degli anni '90.

Ancora la L. 1990 n. 241 sul procedimento amministrativo escludeva l'applicazione di numerosi principi generali del diritto amministrativo al pro-

cedimento tributario, fra cui quello di partecipazione al procedimento degli interessati (art. 13, comma 2).

Dinanzi alla pretesa dell'amministrazione il contribuente non aveva altra alternativa che quella di fare acquiescenza o di rivolgersi all'organo giurisdizionale per ottenere tutela delle sue legittime ragioni. Ben di rado l'amministrazione era disposta a riconoscere il proprio torto, anche quando era conclamata la illegittimità del suo operare da consolidati orientamenti giurisprudenziali, sicura, peraltro, di non incorrere, in caso di soccombenza in sede giudiziaria, in alcuna sanzione sul piano della condanna alle spese processuali, non prevista nel precedente rito processuale.

I motivi di siffatta contrapposizione, oltre che di natura storico-politica derivanti da un sedimentato senso di estraneità e sfiducia del cittadino rispetto all'amministrazione della cosa pubblica e della non compiuta consapevolezza da parte dei pubblici poteri dei diritti del cittadino, sono da ricercare nell'assenza di qualsiasi forma di contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario¹, nella vincolatezza pressoché totale dell'azione amministrativa, nel carattere autoritativo con il quale l'amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria.

Tale quadro antagonistico e conflittuale si è iniziato ad evolvere a partire dagli anni '90 sulla spinta di interventi legislativi e di pronunce della S.C. che hanno favorito un rapporto di maggiore democrazia e collaborazione tra le parti, anche per una più attenta considerazione dei principi costituzionali, innanzi tutto dell'art. 97 Cost.

(1) Il principio è costantemente ribadito nella giurisprudenza di legittimità: Cass. 2001/4273: *"L'attività accertativa della guardia di finanza e degli uffici finanziari, avendo natura di attività amministrativa, pur dovendo svolgersi nel rispetto di ben determinate cautele previste per evitare arbitri e violazioni dei diritti fondamentali del contribuente, non è retta dal principio del contraddittorio..."*; Cass. 2002/12394: *"L'accertamento tributario, per sua natura e funzione, non costituisce una decisione su contrastanti interpretazioni di fatti e di norme giuridiche, da adottarsi nel rispetto del contraddittorio...ma si esaurisce in un provvedimento autoritativo con il quale l'amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale..."*; Cass. 2003/6232 e 2005/26293, in tema di IVA, riprendono, con riferimento all'attività di accertamento, la prima massima; Cass. 2004/15079, in tema di TOSAP, esclude che l'art. 51 Dlgs. 1993 n. 507, nel regolare il procedimento di emissione dell'avviso di accertamento, richieda alcuna forma di contraddittorio con il contribuente; Cass. 2006/27079, in tema di imposte dirette, conferma ulteriormente che l'accertamento dei redditi (nella specie, con metodo sintetico ai sensi dell'art. 38, c. 4°, DPR 1973 n. 600) *"non postula, in difetto di ogni previsione al riguardo della norma, che gli elementi e le circostanze di fatto in base ai quali il reddito viene determinato dall'ufficio siano in qualsiasi modo...contestati al contribuente..."*.

Significativa è stata l'affermazione espressa, per il procedimento tributario, dell'operatività del principio dell'autotutela richiamata dall'art. 68 del D.P.R. 1992 n. 287, disciplinata successivamente dall'art. 2 *quater* del D.L. 1994 n. 564, convertito in L. 1994 n. 656 e dal D.M. 1997 n. 37 che ne ha regolamentato le forme di esercizio.

V'è da chiedersi se era proprio necessaria una tale enunciazione legislativa per un principio che, essendo generalmente ammesso nel diritto amministrativo, era da ritenere vigente anche in materia tributaria. Ma la verità è che del potere di autotutela l'amministrazione finanziaria aveva fatto ben rara applicazione, per cui è stato di notevole effetto sollecitatorio il richiamo ad esso là dove ne ricorresse il caso. In sede di autotutela, l'amministrazione riconosce il proprio errore, procedendo all'annullamento o alla revoca dell'atto, impositivo o di riscossione, illegittimo o infondato.

Altro istituto a favore di un atteggiamento più collaborativo tra fisco e contribuente è costituito dall'accertamento con adesione, che ha trovato la sua disciplina definitiva nel DLGS. 1997 n. 218. A differenza dell'autotutela, nell'applicazione di tale istituto non vi è il riconoscimento di un errore da parte dell'amministrazione finanziaria.

Tuttavia il fattore determinante nella svolta nei rapporti tributari è rappresentato dalla introduzione dello Statuto del contribuente con L. 2000 n. 212, che ha rappresentato una vera e propria rivoluzione copernicana nel modo di intendere e di attuare tali rapporti tra le parti, e non solo sul piano amministrativo.

Nello Statuto, all'art. 10, comma 1, è contenuta l'enunciazione formale che *"I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e buona fede"*, che quindi non è fondato più soltanto su un'esigenza deontologica, ma su di una esplicita disposizione normativa.

Nella stessa direzione di una più attiva collaborazione fra le parti lo Statuto prevede, altresì, una serie di situazioni, sul piano generale, nelle quali si instaurano forme di contraddittorio tra esse sia prima sia nel corso del procedimento amministrativo.

L'art. 11 attribuisce al contribuente la possibilità di inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria un interpello per conoscere la corretta interpretazione di una disposizione, cui la destinataria è tenuta a dare una risposta per essa vincolante, nel senso che *"qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta...è nullo"* (comma 2).

L'art. 6 pone, invece, a carico dell'amministrazione il dovere di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione (comma 2), nonché di invitare il contribuente a fornire chiarimenti o a produrre documenti prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione o emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto (comma 5).

L'art. 12, al comma 7, nel rispetto del principio della cooperazione tra amministrazione e contribuente, faculta il contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, a presentare entro sessanta giorni osservazioni e richieste da valutarsi da parte degli uffici impositori, termine il cui mancato rispetto determina la nullità del successivo atto di accertamento (salvo i casi di particolare e motivata urgenza).

Importanti per lo sviluppo di un clima di fiducia e collaborazione fra le parti sono state anche quelle pronunce della S.C. (il c.d. diritto vivente) che hanno rimosso preclusioni formali (quali quelle sulla ritrattabilità della dichiarazione: S.U. 2002/17394; 2003/120) ed, in genere, hanno dato attuazione ai principi dello Statuto, estendendone, in qualche caso, anche la portata (Cass, 2002/17576, in sede di interpretazione dell'art. 10, ha escluso, oltre l'applicabilità di sanzioni ed interessi moratori, l'esigibilità del tributo).

2. I PRINCIPI DELLO STATUTO: VALENZA, EFFICACIA TEMPORALE, AMBITO APPLICATIVO

L'art. 1 della L. 2000 n. 212, al comma 1, enuncia sotto la rubrica *“Principi generali”*: *“Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”*.

Quale che sia l'incidenza che si voglia riconoscere ai quattro enunciati normativi previsti in tale comma nel sistema delle fonti – che attiene al complesso problema della efficacia di “norme sulla normazione” contenute in fonti equiordinate rispetto a quelle che si intendono disciplinare – non può dubitarsi che alle “clausole rafforzative” di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali e come principi generali dell'ordinamento tributario deve attribuirsi il significato di una superiorità assiologica, normativamente sancita, che si estrinseca in fase interpretativa, proprio per ef-

fetto di entrambi i richiami, come criterio di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete. Se il fatto di costituire attuazione di norme costituzionali sottolinea il "maggior valore" delle disposizioni statutarie, il riferimento, oltre che alla Costituzione, alla categoria dei principi giuridici generali ne evidenzia la funzione interpretativa (come emerge dal riferimento a tali principi, richiamati dal comma 2 dell'art. 12 delle preleggi, recante la rubrica "Interpretazione della legge").

Mentre la particolare valenza dei principi dello Statuto risulta confermata dall'art. 16, comma 1, dello stesso, che delega il Governo ad emanare le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi statutari², la funzione interpretativa di essi è stata chiaramente ribadita fin dall'inizio dalla giurisprudenza della S.C., che, in una delle prime sentenze applicative dello Statuto, ha affermato riguardo all'art. 6, ma con portata generale, che *"l'art. 6, inquadrato nella enunciazione di cui all'art. 1...assume un inequivocabile valore interpretativo. Si tratta, cioè, di un principio che deve aiutare l'interprete a ricavare dalle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali citati"* (Cass. 2001/4760).

Risolvendosi la interpretazione conforme alla L. 2000 n. 212 in una interpretazione conforme alle norme costituzionali, essa costituisce una precisa opzione per l'interprete, nel senso che, qualora venga a trovarsi, nell'ambito di questioni rientranti nella sfera di operatività della L. 2000 n. 212, in una situazione di dubbio sul significato e la portata di una disposizione tributaria, deve adottare la soluzione interpretativa più aderente ai principi statutari, in quanto "costituzionalmente orientata" ("interpretazione adeguatrice").

Si è posto il problema se detti principi, siccome esplicitazione delle norme costituzionali richiamate e, quindi "immanenti" nell'ordinamento già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, debbano trovare applicazione anche per il tempo anteriore a tale vigenza.

Al riguardo si è richiamato il principio di irretroattività della legge, distinguendo

le disposizioni statutarie che hanno già trovato attuazione nella legislazione precedente da quelle che presentano un carattere innovativo rispetto allo stato di tale legislazione.

Sono state considerate non innovative e, pertanto, suscettibili di immediata applicazione:

(2) In attuazione dell'art. 16 L. 2000 n. 212 è stato emanato il DLGS. 2001 n. 32, recante alcune disposizioni correttive di leggi tributarie vigenti.

- a) la disposizione di cui all'art. 6, comma 1, che sancisce “il principio della conoscenza degli atti” (*“L’amministrazione finanziaria deve assicurare l’effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati”*) (Cass.2001/4760)³, trattandosi di un principio già presente ed operante nell’ordinamento;
- b) la disposizione di cui all’art. 6 , comma 4, (*“Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell’amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente”*), ritenuta espressione del “principio di collaborazione” tra amministrazione e contribuente (Cass. 2001/14141); tanto più che in termini di acquisizione di ufficio sono stati espressamente richiamati dalla stessa norma i commi 2 e 3 dell’art. 18 della L. 1990 n. 241;
- c) la disposizione di cui all’art. 10, comma 1, (*“I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”*), ritenendosi il principio già insito nella legislazione precedente (2002/17576);
- d) la disposizione di cui all’art. 10, comma 2 (*“Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazione contenute in atti dell’amministrazione finanziaria, ancorchè successivamente modificate dall’amministrazione medesima , o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell’amministrazione stessa”*), costituente esplica-

(3) Cass. 2001/4760 ha fatto applicazione del principio di “conoscenza degli atti”, sancito dall’art. 6 della L. 2000 n. 212, interpretando l’art. 44 del D.P.R. 1973 n. 602 (recante la rubrica *“Interessi per ritardato rimborso di imposte pagate”*) nel senso che gli interessi sui crediti di imposta decorrono fino alla data di emissione dell’ordinativo di pagamento, in assenza di espressa previsione normativa.

Si è invocato lo stesso principio per affermare che il termine di decadenza - prima quinquennale, e poi quadriennale, a partire dall’anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione - dell’azione esecutiva dell’amministrazione, disciplinato dal’art. 17 D.P.R. 1973 n. 602 (nella versione precedente, che faceva riferimento all’art. 43 D.P.R. 1973 n. 600) andava computato tenendo conto della data di notificazione della cartella. Ma, correttamente la S.C. ha negato l’applicabilità di detto principio a tale ipotesi in base al rilievo che il primo comma dell’art 17 ricollega la maturazione della decadenza alla formazione e consegna dei ruoli all’intendenza di finanza (*“Le imposte liquidate in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti...devono essere iscritte in ruoli formati e consegnati all’intendenza di finanza, a pena di decadenza, entro il termine di decadenza di cui al primo comma dell’art. 43 del D.P.R. 29 settembre, n. 600”*) (Cass. 2004/19865).

zione del principio enunciato nel comma precedente (Cass. 2001/14782; 2002/2133);

- e) alcune disposizioni dell'art. 7, che sancisce il principio della *“chiarzza e motivazione degli atti”*: il primo comma, nell'affermare l'obbligo della motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, richiama espressamente *“quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n.241”*, mentre nuovo è l'obbligo di allegare l'atto cui si fa riferimento nella motivazione (nell'art. 3 della L. 1990 n. 241 si prevede soltanto l'obbligo di indicarlo e renderlo disponibile); il secondo comma, nel disporre che l'atto dell'amministrazione deve tassativamente indicare *“le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale...cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili”* ribadisce la prescrizione del secondo comma dell'art. 19 DLGS. 1992 n. 546 (secondo cui l'atto impugnabile deve contenere l'indicazione *“del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20”* (relativamente alla notifica).

Sono state, invece, considerate innovative e, come tali, insuscettibili di applicazione retroattiva, in forza del principio *tempus regit actum*, quali norme di natura procedimentale:

- a) la disposizione di cui all'art. 6, comma 2, che statuisce a carico dell'amministrazione il dovere di previa informazione del contribuente nelle ipotesi di mancato riconoscimento di un credito o di irrogazione di una sanzione (Cass. 2001/12462);
- b) la disposizione di cui all'art. 6, comma 5, che sancisce il principio del previo interpello del contribuente nell'ipotesi di liquidazione con iscrizione a ruolo del tributo, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, ed inoltre nel caso in cui, a seguito di liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso;
- c) la disposizione di cui all'art. 11, che consente di presentare all'amministrazione finanziaria un'istanza di interpello allorché sia obiettivamente incerta l'interpretazione di una norma tributaria;
- d) la gran parte delle disposizioni contenute nell'art. 12 in tema di diritti e garanzie spettanti al contribuente sottoposto a verifiche fiscali, quali quelle sulle modalità e durata della verifica, sulla preventiva informazione che l'organo procedente deve dare al contribuente quando viene iniziata la verifica, sulla facoltà del contri-

biente di comunicare, entro il termine di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica osservazioni e richieste, da valutarsi da parte dell'ufficio impositore.

Con tali disposizioni innovative lo Statuto ha istituito nuove garanzie in favore del contribuente o ha rafforzato garanzie già precedentemente previste dall'ordinamento tributario.

Si è dibattuto fra gli studiosi se i principi dello Statuto, in materia tributaria, riguardano soltanto i rapporti giuridici sostanziali o sono applicabili anche a quelli processuali.

Di tale disputa vi è un'eco in Cass. 2004/13672 che, con particolare riferimento al principio dell'affidamento legittimo del contribuente, ha affermato che esso *“ha per oggetto soltanto il rapporto giuridico tributario sostanziale, che lega Amministrazione finanziaria e contribuente, non anche quello processuale, intercorrente tra il contribuente e il giudice della controversia”*. Di conseguenza tale pronuncia ha escluso l'ammissibilità del ricorso per cassazione, proposto dal contribuente nei confronti dell'ufficio periferico. Ma si è trattato di una pronuncia isolata, in quanto la S.C., in una serie di altre sentenze, ha richiamato l'applicazione dei principi dello Statuto in sede processuale.

Con riferimento al principio di collaborazione e buona fede:

- Cass. 2001/1821 (seguita da Cass. 2002/9097, 2002/10802, 2003/398 ed altre) ha ritenuto che, qualora il privato si sia comportato in modo apparentemente antieconomico e non abbia fornito una giustificazione razionale delle proprie scelte, le eventuali reticenze assumono valore indiziante, oltre che nella fase dell'accertamento, in sede processuale, incidendo sulla ripartizione dell'onere della prova;
- Cass. 2001/12284 e 2001/14141 hanno ritenuto che la disposizione di cui all'art. 6, comma 4, dello Statuto (acquisizione d'ufficio di documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altra amministrazione pubblica indicata dal contribuente) non opera soltanto nel procedimento impositivo, ma anche nel processo, con conseguente incidenza nel regime dell'onere della prova;
- Cass. 2004/23349 ha statuito che, ai fini del decorso del termine di sessanta giorni per l'appello della sentenza della commissione tributaria, è valida la notificazione della pronuncia stessa ad un ufficio della sede periferica dell'Agenzia delle entrate diverso da quello competente;
- Cass. 2004/14212 ha statuito che la presentazione di un'istanza di

rimborso ad un organo incompetente, funzionalmente o territorialmente, a provvedere, pur ostando alla formazione di un provvedimento di diniego, anche nella forma del silenzio-rifiuto, è atto idoneo ad impedire la decadenza del contribuente dall'esercizio del diritto al rimborso (anche anteriormente alla data di entrata in vigore dello Statuto).

La S.C., ha, infine, riconosciuto, con un *revirement* interpretativo, in S.U. 2006/3118, la legittimazione processuale degli uffici locali delle Agenzie.

3. I PRINCIPI DI COLLABORAZIONE E BUONA FEDE E ATTUAZIONE DEL PRINCIPIO DELLA TUTELA DELL' AFFIDAMENTO LEGITTIMO

Si è osservato che l'art. 10 richiama i termini di "*collaborazione*" e "*buona fede*" quasi si trattasse di un'endiadi. Tuttavia, se si voglia attribuire una connotazione specifica a ciascuno di essi da un punto di vista concettuale, occorre innanzi tutto precisare cosa debba intendersi per "*collaborazione*" in un rapporto tributario tra amministrazione finanziaria e contribuente, tenuti a comportamenti doverosi in osservanza di precise norme costituzionali: l'art. 97 impone all'amministrazione finanziaria, come a qualsiasi amministrazione pubblica, di improntare la propria azione ai principi di "*buon andamento*", "*efficienza*" ed "*imparzialità*", mentre l'art. 53, comma 1, fa obbligo a tutti i contribuenti di "*contribuire alle spese pubbliche in ragione delle loro capacità contributive*". Sicchè può affermarsi che amministrazione e contribuente, in tanto "*collaborano*" in quanto ciascuno fa la sua parte nell'adempimento dei doveri che costituisce la condizione indispensabile per un corretto rapporto tributario.

Il termine "*buona fede*", per lo più coincidente con il termine "*collaborazione*", deve ritenersi che esprima l'esigenza che l'amministrazione pubblica tenga comportamenti coerenti, vale a dire non contraddittori o discontinui (mutevoli nel tempo) e che il contribuente osservi un generale dovere di correttezza, diretto ad evitare comportamenti, da parte sua, capziosi, dilatori, connotati da abuso di diritto o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria (Cass. 2002/17576).

Alla luce dei principi di collaborazione e buona fede trova attuazione il principio della tutela del legittimo affidamento.

Se è dovere dell'amministrazione finanziaria improntare la propria attività a legittimità (principio di legalità dell'azione amministrativa) e coerenza,

le volte in cui essa appaia tale, pur se effettivamente non conforme ai suddetti canoni, il contribuente, in capo al quale si sia costituita una situazione giuridica soggettiva di vantaggio, può invocare la tutela sempre che non abbia a dubitare della legittimità e coerenza di detta attività e non abbia tenuto alcun comportamento scorretto nel senso sopra indicato.

Sulla base di tale argomentazione, tratta appunto dall'art. 10 della L. 2000 n. 212, la giurisprudenza della S.C. ha ritenuto che tale disposizione abbia voluto esplicitamente offrire al contribuente, in virtù del legittimo affidamento, tutela della situazione determinatasi in capo allo stesso ove sia *“caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono”* (Cass. 2002/17576).

È stato così ribadito anche per la materia tributaria il principio di tutela dell'affidamento legittimo, generalmente applicato in campo amministrativo. D'altronde si tratta di un principio immanente in tutto l'ordinamento, che, per la sua valenza costituzionale, è richiamato anche dal Giudice delle leggi come parametro di valutazione nei giudizi di legittimità costituzionale di leggi non in linea con detta esigenza di tutela (v., ad es., Corte cost. 2000/525)⁴.

Data la sua natura di principio, deve ritenersi che l'art. 10 detti una *regula iuris* che trovi applicazione in un serie indeterminata di casi, per cui le ipotesi riportate nel secondo comma sono da considerare meramente esemplificative e non esaustive dell'ambito di operatività della disposizione.

La forma di tutela espressamente prevista consiste nella esclusione della irrogazione di sanzioni e della corresponsione di interessi moratori. Tant'è che Cass. 2002/2133, in un caso nel quale il contribuente si era conformato

(4) C. Cost. 2000/525, in tema di limiti della efficacia retroattiva di leggi interpretative, ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 21 L. 1999 n. 133, nella parte in cui ha disposto, con efficacia retroattiva, che l'art. 38, comma 2, DLGS 1992 n. 546, si interpreti nel senso che le sentenze emesse dalle commissioni tributarie regionali debbano essere notificate ai sensi dell'art. 11, c. 2, R.D. 1933 n. 1611 (e cioè presso l'avvocatura distrettuale dello Stato). Il Giudice delle leggi richiama, quali limiti dell'operatività di detta efficacia, oltre alla materia penale, i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza, nonché di *“quello della tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico”*, affermando che l'*“affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica è principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere leso da norme con effetto retroattivo che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti (v. le sentenze n. 416 del 1999 e n. 21 del 1997)”*.

ad una interpretazione erronea fornita dall'amministrazione in una circolare (successivamente modificata) aveva negato soltanto l'applicazione delle relative sanzioni.

In altre sentenze, invece, la S.C. ha riconosciuto alla tutela dell'affidamento legittimo una portata, quanto agli effetti, molto più ampia, facendone conseguire non solo l'inapplicabilità di sanzioni ed interessi moratori ma anche l'inesigibilità *tout court* della prestazione tributaria. Così Cass. 2002/17576, in un caso in cui il contribuente, dopo l'emanazione di un atto impositivo in materia di IVA e la definizione del procedimento avvalendosi di una disposizione di condono, su indicazione dell'ufficio contenuta nello stesso atto, si vedeva destinatario, a distanza di qualche anno, di un nuovo provvedimento impositivo fondato sugli identici presupposti di fatto e di diritto. Ancora Cass. 2006/21513, in cui un comune, in tema di TARSU, dopo avere accolto una richiesta di riduzione della tassa ed avere corrispondentemente limitato la propria pretesa per alcune annualità, era ritornato sulla propria decisione.

Tale estensione degli effetti anche all'inesigibilità del tributo non ha mancato di suscitare qualche perplessità in quanto non è sembrata coerente con solo con il principio di legalità dell'azione amministrativa, ma anche con quello della capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost.

4. LA TUTELA DELL' AFFIDAMENTO LEGITTIMO COME LIMITE ALL'ESERCIZIO DELLA POTESTÀ' DI AUTOTUTELA

In diritto amministrativo è orientamento giurisprudenziale consolidato che risponde ai principi di giustizia e buona amministrazione che il potere di autotutela sia esercitato nella ponderazione dell'interesse privato, che viene esercitato, con quello pubblico – ulteriore rispetto a quello generico al mero ripristino della legalità – avuto riguardo all'affidamento riposto nella legittimità dell'azione amministrativa (Cons. St., Sez. IV 1992/704; 1996/399) e, tra l'altro, che costituisce fattore di consolidamento della situazione giuridica di vantaggio acquisita dal privato lo stesso trascorrere del tempo (Cons. St., Sez. V, 1996/1253; 1998/161)⁵.

(5) Cons. St., Sez. VI, 2005/610 ha, tuttavia, statuito che: *“Nel caso in cui il procedimento di autotutela venga avviato a brevissima distanza temporale dal provvedimento cui si riferisce, e prima che lo stesso abbia concreta esecuzione, sicchè non si forma alcun legittimo affidamento del destinatario, l'interesse pubblico concreto e attuale deve ritenersi in re ipsa nell'esigenza di rimuovere un evidente vizio di legittimità del provvedimento”*.

Anche nella giurisprudenza comunitaria si trova affermato il principio di tutela dell'affidamento legittimo a favore di chiunque si trovi in una situazione dalla quale risulti che l'amministrazione comunitaria gli ha dato aspettative fondate (Corte Giust. 19.5.1983, in causa 289/81), senza contare l'affermazione esplicita, sul piano sostanziale in materia doganale, contenuta nel Regolamento CE 1967/72 e ribadita dal Regolamento CE 2913/92, istitutivo del Codice doganale comunitario⁶. Sicchè il diritto alla revoca di un atto illegittimo può essere limitato dalla necessità di rispettare l'affidamento legittimo del destinatario dell'atto sulla legittimità dello stesso, allorquando nessun interesse di ordine pubblico prevale sull'interesse del destinatario a conservare una situazione da lui considerata stabile e nulla attesti che il destinatario abbia provocato l'atto mediante indicazioni false o incomplete.

Tale limite generale, derivante dal principio di tutela dell'affidamento legittimo, all'esercizio della potestà di autotutela vale anche per gli atti dell'amministrazione finanziaria, i quali abbiano determinato, in capo al contribuente, una situazione giuridica favorevole a quest'ultimo, che su di essa abbia fatto, appunto, legittimo affidamento.

Cass. 2002/17576 statuisce espressamente che: *“Il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, volto alla rimozione di provvedimenti ritenuti illegittimi o infondati, incontra il limite del principio generale – avente fondamento costituzionale – di tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede del contribuente, di cui è espressione l'art. 10 della legge n. 212 del 2000”*

Pertanto anche l'amministrazione finanziaria è soggetta all'osservanza di tale specifica garanzia, operante per l'amministrazione pubblica in genere, con la conseguenza che la violazione di essa determina la illegittimità del provvedimento di autotutela eventualmente emesso.

Si estende così al contribuente, anche sotto tale profilo, quella tutela prevista per tutti gli altri amministrati.

(6) L'art. 5, c. 2°, del Regolamento CE 1697/79 (in vigore dal 1° luglio 1980) stabilisce che le autorità competenti hanno facoltà di non procedere al recupero *a posteriori* dell'importo dei dazi qualora tali dazi non siano stati riscossi a causa di un errore delle autorità competenti che non poteva essere ragionevolmente scoperto dal debitore, purchè costui abbia, dal canto suo, agito in buona fede ed osservato tutte le disposizioni previste, per la sua dichiarazione in dogana, dalla regolamentazione vigente. L'art. 220, c. 2°, del Regolamento CE 2913/92 (in vigore dal 1° gennaio 1994) contiene una disposizione equivalente. Il Regolamento CE 2700/00 (in vigore dal 19 dicembre 2000) ha, infine, integrato tale ultima disposizione, precisando che quando la posizione preferenziale di una merce è stabilita in base ad un sistema di cooperazione amministrativa che coinvolge l'autorità di un paese terzo, il rilascio da parte di quest'ultima di un certificato – ove si riveli inesatto – costituisce un errore che non poteva essere scoperto.

Dott. Luigi Paolo COMOGLIO
Ordinario di Diritto Processuale Civile
presso l'Università Cattolica di Milano

ONERI PROBATORI E MEZZI DI PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Sommario:

1. Introduzione. Le regole generali sull'onere della prova, nel quadro dei principi di struttura del processo tributario.
2. Il riparto degli oneri di allegazione e di prova. Principi generali.
3. *Segue* : Profili applicativi.
4. Limiti probatori, prova per presunzioni e prove atipiche.

1. Il delicato problema che attiene ai criteri, legali o giudiziali, con cui vanno ripartiti fra i soggetti in lite sia gli oneri di prova, sia i correlati rischi della «mancata prova», è, nel processo tributario, fortemente influenzato dalla esatta qualificazione della natura di quest'ultimo. In altre parole, non basta rifarsi, *sic et simpliciter*, ai principi generali ricavabili dall'art. 2697 c.c., ma occorre tener conto delle peculiarità di struttura e di funzione di quel processo, avanti alle Commissioni tributarie, non senza sottolineare come la distribuzione degli oneri di prova tra le parti (cioè, tra il contribuente, da un lato, e l'amministrazione finanziaria o l'ufficio impositore, dall'altro) sia, a sua volta, condizionata dai requisiti di validità della c.d. istruzione amministrativa *ante causam*, nonché dai conseguenti limiti di estensione della motivazione dei singoli atti impositivi, che costituiscono l'oggetto dell'impugnazione.

D'altronde, sia il procedimento amministrativo, che sfocia nell'emissione dell'atto impugnabile, sia il successivo giudizio contenzioso dinanzi agli organi della giurisdizione speciale tributaria, subiscono – al di là delle riforme susseguitesi nel tempo (dal 1972 al 1992) – l'indubbia influenza dei valori e delle garanzie che, oggi, caratterizzano il «giusto procedimento» e il «giusto processo», alla luce dei principi costituzionali (artt. 97, 1° comma, e 111, 1°-2° comma, Cost., dopo la riforma del 1999).

Ora, la vigente disciplina del processo tributario non sempre consente di stabilire, con sufficiente chiarezza, se, a prescindere dall'iniziativa proces-

suale di chi impugna l'atto impositivo (ed è, quindi, attore in senso formale), spetti all'amministrazione finanziaria, quale attore in senso sostanziale (e convenuto o resistente in termini formali), provare *in positivo* la legittimità dell'atto di imposizione tributaria ed il fondamento dell'obbligazione fiscale che ne deriva, od invece spetti al contribuente dimostrare, dal canto suo, *in negativo* l'illegittimità dell'uno e l'insussistenza dell'altra.

Si tratta, in realtà, di verificare se debba prevalere un'impostazione prettamente processuale (derivante, ai sensi degli artt. 99-100 c.p.c. e dell'art. 2907 c.c., dalla contrapposizione fra l'azione di colui che instaura il giudizio, chiedendo al giudice adito la tutela del diritto azionato, e la difesa o l'eccezione di chi nell'instaurato giudizio vi resiste e vi contraddice) oppure una concezione propriamente sostanziale dei ruoli attribuiti dall'art. 2697 c.c. a chi vuol far valere un diritto in giudizio e a chi vi si oppone, deducendo eccezioni volte a far respingere l'altrui domanda di tutela¹.

Molto dipende da come si riesca ad armonizzare la fondamentale distinzione tra fatti costitutivi e fatti impeditivi, modificativi od estintivi (desumibile dal cit. art. 2697, 1°-2° comma) con il principio di esecutorietà e con la (contestata) presunzione di legittimità dell'atto impugnabile².

(1) Per un'impostazione rigorosamente processuale, che riserva al contribuente, attore in sede di impugnazione, l'onere primario di dare prova dell'insussistenza dell'obbligazione tributaria, si vedano, ad es., nella giurisprudenza più risalente : Cass., sez. un., 18-7-1973, n. 2094, in *Foro it.*, 1973, I, 3319-3325, sp. 3322-3323; Comm. trib. centr., 18-2-1980, n. 2070, in *Rep. Foro it.*, 1980, *Tributi in genere*, n. 827; Comm. trib. centr., 22-10-1979, n. 2625, in *Giust. civ.*, 1980, I, 1755-1759. Nell'opposta prospettiva, che, sul piano sostanziale, attribuisce all'amministrazione finanziaria la posizione del creditore-attore, cfr., ad es., fra le pronunce meno recenti : Cass., 23-5-1979, n. 2990, in *Foro it.*, 1979, I, 1721-1726, con nota di A. TALLARIDA (nel senso dell'inesistenza di una presunzione di legittimità in favore degli atti amministrativi ablatori); Comm. trib. I grado Trento, 17-6-1980, in *Bollettino trib.*, 1980, 1509; Comm. trib. I grado Livorno, 28-3-1980, *ivi*, 1980, 1421; Comm. trib. II grado Milano, 15-5-1980, *ivi*, 1981, 57; Cass., 12-10-1981, n. 5336, in *Giur. it.*, 1982, I, 226-230, sp. 229-230; Comm. trib. centr., 14-2-1981, n. 1768, *ivi*, 1982, III, 2-4; Cass., 7-2-1984, n. 932, in *Foro it.*, 1984, I, 1597-1600; ed ancora, Cass., 13-4-1991, n. 3935, Cass., 24-4-1991, n. 4526, e Cass., 14-10-1991, n. 10770, in *Rep. Foro it.*, 1991, *Tributi in gen.*, nn. 976-979; Comm. trib. centr., 11-1-1991, n. 183, *ivi*, 1991, *Successione, imp.*, n. 32; Cass., 7-2-1992, n. 1382, *ivi*, 1992, *Tributi in gen.*, n. 823; Comm. trib. I grado Bari, 12-4-1991, Soc. Fdp, *ivi*, 1991, voce cit., n. 984; Comm. trib. I grado Milano, 2-10-1992, in *Corriere trib.*, 1992, 3045, e in *Rep. Foro it.*, 1992, *Catasto*, n. 34 (sulle nuove rendite catastali con stima diretta, per gli immobili di cat. D-E); Comm. trib. centr., 16-11-1991, n. 7799, *ivi*, 1992, *Valore aggiunto, imp.*, n. 221 (sull'onere a carico del contribuente di provare il fatto costitutivo del diritto alla detrazione, ex art. 19 cpv. d.p.r. 26-10-1972, n. 633); infine, Cass., 1°-6-1991, n. 6206, *ivi*, 1991, *Tributi in gen.*, n. 670 (circa l'inversione di prova, originata da presunzioni semplici e da presunzioni legali *juris tantum*). Con uno sforzo di attenuazione e di mediazione, pur nel riconoscimento dell'onere pri-

Se è vero, infatti, che il primo giustifica e rende imprescindibile l'azione (o, se si preferisce, la reazione) giurisdizionale immediata del soggetto leso, non è detto che la seconda possa (o debba) alterare *a priori*, nel susseguente giudizio, i rapporti di forza tra le parti ed il possibile equilibrio fra le loro posizioni processuali, a tutto danno del cittadino che, nell'attivarsi in difesa dei propri diritti, esercita fondamentali garanzie di tutela giurisdizionale (ex artt. 24, 111 e 113 Cost.).

mario del contribuente di fronte all'avviso di accertamento ed al suo significato di *provocatio ad opponendum*: Cass., 16-12-1981, n. 6653, in *Foro it.*, 1982, I, 1065-1069.

Sul tema, cfr., nella dottrina classica, ALLORIO, *Diritto processuale tributario*⁴, Torino, 1962, pp. 106 ss., 368-378. Nella dottrina più recente, cfr. ad es.: G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*⁶, Padova, 2008, pp. XXX-579, spec. 484-504; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, pp. 521-523; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, Milano, 1993, pp. XII-361, part. Cap. I, pp. 6-37, Cap. V, pp. 129-153, Cap. VI, pp. 155-211; I. MANZONI, G. VANZ, *Il diritto tributario, Profili teorici e sistematici*, Torino, 2007, pp. XIII-486, spec. pp. 319-352; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, pp. XII-485, sp. pp. 96-216; P. RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1987, pp. 754-837, part. § 17, pp. 780-781; F. TESAURO, *Processo tributario*, in *Noviss. Dig. it., Appendice*, Torino, 1984, § 17, pp. 1407 ss.; Id., *Lineamenti del processo tributario*², Rimini, 1991, pp. 111-135, part. pp. 119-121; Id., *Istituzioni di diritto tributario, I, Parte generale*³, Torino, 1992, pp. 347 ss.; G. TINELLI, *Prova, V) dir. trib.*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXV, Roma, 1991, §§ 1-8, part. § 5.

Per un raffronto sistematico tra i principi tradizionali del contenzioso — affermatasi nella disciplina del 1972, secondo gli artt. 35-36 del d.p.r. 26-10-1972, n. 636, poi modificato dal d.p.r. 3-11-1981, n. 739 — e le innovazioni (più apparenti che reali) abbozzate nell'art. 7 del d.lgs. 31-12-1992, n. 546 — cfr. ancora il mio studio *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, 51-81, e in *Riv. not.*, 1994, I, 207-234, part. §§ 2-5, testo e note, nonché nel mio volume *Riforme processuali e poteri del giudice*, Torino, 1996, pp. 287-322.

(2) Tale presunzione di legittimità — che mantiene un suo residuo significato nel diritto amministrativo, quale supporto alla tutela dell'affidamento di terzi (cfr., ad es., sul punto, Cons. Stato, sez. V, 11-5-2007, 2346, in *Rep. Foro it.*, 2007, *Atto amministrativo*, n. 436) — è risolutamente respinta, nel processo tributario e non viene in alcun modo reputata capace di alterare il normale riparto degli oneri probatori o i presupposti di esercizio dei poteri istruttori d'ufficio, ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. 31-12-1992, n. 546. Si vedano, ad es.: Cass., 23-12-2000, n. 16171, *ivi*, 2002, *Tributi in genere*, n. 1677; Cass., 22-5-2002, n. 7477, *ivi*, 2002, voce cit., n. 1471; Cass., 27-3-2003, n. 4632, *ivi*, 2003, *Registro (imposta)*, n. 111; Cass., 21-10-2005, n. 20398, *ivi*, 2005, *Tributi in genere*, n. 1198; Cass., 20-1-2006, n. 1135, *ivi*, voce cit., n. 1402.

Sul ripudio della predetta presunzione e sulla generalizzata estensione al rito tributario dei principi sanciti dall'art. 2697 c.c., si veda poi, nel contesto dei poteri spettanti al giudice tributario ex art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, considerati alla luce delle garanzie del «giusto processo», Corte cost., 29-3-2007, n. 109, *ivi*, 2007, voce cit., n. 1599, nonché, per esteso, in *Riv. giur. trib.*, 2007, 745, con commento di F. BATISTONI FERRARA, *La prova nel processo tributario alla luce delle più recenti manifestazioni giurisprudenziali*, e in *Giur. it.*, 2007, 2611, con nota di FANNI, *Il carattere dispositivo del processo tributario nel pensiero della Corte costituzionale*, 2612.

Ma molto, pure, dipende da come si voglia adeguare l'interpretazione sistematica di talune norme-cardine del rito processuale tributario ai ricordati principi del «giusto procedimento»³ ed a quelli, ancor più incisivi, del «giusto processo»⁴ (ivi compresa la specifica rilevanza ermeneutica e sistematica della «riserva di legge», che, nel cit. art. 111, 2° comma, si propone di assicurare la «ragionevole durata» di qualsiasi processo)⁵.

Ciò ribadito, anche dopo le riforme del 1992 continua a non essere chiaro se il processo tributario, al pari di quello amministrativo, debba tradursi non già in un giudizio di *impugnazione-annullamento*, bensì in un giudizio di *impugnazione-merito*, nel quale la proposizione di un ricorso, diretto all'impugnazione di un formale atto impositivo, verrebbe a configurarsi – anche per la tutela meramente dichiarativa, che, da sé sola, nel giudizio tributario viene tradizionalmente reputata inammissibile⁶ – come l'ineludibile *veicolo tecnico* di *accesso* ad un contenzioso avente quale oggetto effettivo l'accertamento del rapporto sostanziale d'imposta e delle obbligazioni che ne derivano⁷.

(3) Tale principio – che trova il suo più ampio sviluppo nella disciplina dell'istruzione amministrativa, del c.d. procedimento partecipativo e del contraddittorio minimo ivi garantito, ai sensi dell'art. 7 della l. 7-8-1990, n. 241 (sul tema, ad es., cfr.: Cons. Stato, sez. IV, 22-6-2006, n. 3885, e sez. VI, 26-1-2006, n. 220, in *Rep. Foro it.*, 2006, *Atto amministrativo*, nn. 238, 249; Cass., sez. un., 8-5-2007, n. 10367, *ivi*, 2007, voce cit., n. 227; Cons. Stato, sez. VI, 27-12-2006, n. 7972, *ivi*, 2007, *Amministrazione Stato*, n. 270; Cons. Stato, sez. VI, 2-11-2007, n. 5693, *ivi*, 2008, *Giustizia amministrativa*, n. 330) – si manifesta con chiarezza anche nell'ambito dell'istruzione amministrativa, cui sono tenuti prima dell'emanazione dell'atto impositivo gli uffici dell'amministrazione finanziaria, con particolare riguardo all'applicazione di parametri induttivi, del c.d. redditometro o degli studi di settore, dai quali derivano presunzioni legali relative in danno del contribuente, onde consentirgli *ante causam* l'esercizio del potere di opporvi una prova contraria (così, ad es., in riferimento all'art. 12, 7° comma, della l. 27-7-2000, n. 212, cfr. Cass., 28-7-2006, n. 17229, *ivi*, 2006, *Tributi in genere*, n. 986; Cass., 7-2-2008, n. 2816, *ivi*, 2008, voce cit., n. 612).

(4) Il richiamo di siffatti principi si è palesato come decisivo, soprattutto laddove, in un *iter* di progressiva equiparazione del processo tributario a quello civile, nel nome dell'effettività della tutela giurisdizionale, si è ritenuto di corroborare il fondamento pubblicistico del giudicato e la sua capacità potenzialmente espansiva, in funzione del coordinamento fra le esigenze del *ne bis in idem* e della stabilità delle decisioni con quella della «ragionevole durata» dei processi, al fine di supportare la rilevabilità d'ufficio del c.d. «giudicato esterno». Si vedano, ad es., sul punto: Cass., sez. un., 16-6-2006, n. 13916, in *Foro it.*, 2007, I, 493-504, con nota di R. CAPONI, 494, e in *Rep. Foro it.*, 2006, *Tributi in genere*, nn. 1217-1218, 1220; Cass., 15-6-2007, n. 14012, e Cass., 15-6-2007, n. 14014, *ivi*, 2008, *Cosa giudicata civile*, nn. 28-29; Cass., sez. un., 17-12-2007, n. 26482, *ivi*, 2008, voce cit., n. 7. Per altri spunti, a proposito di sopravvenuta cessazione della materia del contendere e compensazione delle spese processuali, Cass., 19-1-2007, n. 1230, *ivi*, 2007, *Tributi in genere*, n. 1533.

(5) L'incidenza ermeneutica e sistematica del principio costituzionale sulla ragionevole durata dei

Inoltre, non è neppure chiaro in quale misura la *motivazione* dell'atto impugnabile, cui l'amministrazione è tenuta per legge nel definire il procedimento impositivo⁸, si possa riflettere, nel susseguente giudizio di impugnazione, sulla ripartizione degli oneri probatori tra contribuente e fisco.

Infine, vi sono perduranti incertezze, circa il *ruolo attivo* da riconoscere al giudice nell'esercizio dei poteri di indagine istruttoria, che gli vengono attribuiti *ex officio* dall'art. 7, 1°-3° comma, del d. lgs. 31-12-1992, n. 546⁹. Infatti, non è ancora

processi, nel contesto del processo tributario, è fuori dubbio, ancorché si reputi in esso non direttamente azionabile il corrispondente diritto individuale al risarcimento del danno per una sua durata eccessiva, ai sensi dell'art. 6 della Convenzione europea del 1950 e degli artt. 2-3 della l. 24-3-2001, n. 89. Sul punto, cfr., ad es., Corte europea dir. uomo, 23-11-2006, Jussila c. Gov. Finlandia, *ivi*, 2007, *Diritti politici e civili*, nn. 133-134, nonché, per esteso, in *Riv. giur. trib.*, 2007, 389-m, con commenti di A. MARCHESELLI e di C. GLENDI.

(6) In generale, sulla ritenuta improponibilità di una domanda giudiziale volta all'esercizio di un'azione preventiva di mero accertamento negativo, come tale svincolata dalla contestazione di un atto impositivo specifico (che, nel caso di azione di ripetizione di indebito o di rimborso d'imposta, si identifica nel c.d. silenzio-rifiuto su corrispondente istanza amministrativa, *ex artt.* 19, 1° comma, lett. g, e 21, 2° comma, del d.lgs. n. 546/1992), cfr., ad es., Cass., 9-6-2003, n. 9181, in *Rep. Foro it.*, 2003, *Tributi in genere*, n. 1555; Cass., sez. un., ord., 22-7-2004, n. 13793, *ivi*, 2004, voce cit., n. 1242; Cass., 6-2-2004, n. 2272, *ivi*, 2004, *Registro (imposta)*, n. 115; Cass., sez. un., 27-9-2006, n. 20889, *ivi*, 2006, *Tributi in genere*, n. 1195; Cass., 31-7-2007, n. 16909, *ivi*, 2007, voce cit., n. 1408.

(7) Con chiare enunciazioni di principio, sul punto, cfr. Corte cost., 1°-4-1982, n. 63, in *Foro it.*, 1982, I, 1216-1224, con nota di PROTO PISANI, *In tema di significato costituzionale della tutela cautelare e di potere di sospensione dei giudici tributari*, 1216-1221.

Nella più recente giurisprudenza, sul punto, si vedano, ad es.: Cass., 23-3-2001, n. 4280, in *Giur. imp.*, 2001, 1235; Cass., 23-12-2005, n. 28770, in *Rep. Foro it.*, 2005, *Tributi in genere*, n. 1123; Cass., 12-7-2006, n. 15825, *ivi*, 2006, voce cit., n. 1198; Cass., 16-5-2007, n. 11212, *ivi*, 2007, voce cit., n. 1412.

(8) Nella medesima prospettiva in cui si colloca la disciplina del procedimento amministrativo (artt. 1-3 della l. 7-8-1990, n. 241), si veda, oggi, l'art. 7, 1° comma, della l. 22-7-2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), le cui norme costituiscono «principi generali dell'ordinamento tributario» (art. 1, 1° comma). Il cit. art. 7, 1° comma, così dispone: «gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto» dall'art. 3 della l. n. 241/1990 e devono indicare «... i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione ...». Conformemente, cfr., ad es., nel dettaglio: l'art. 56, 2° comma, del d.p.r. 26-10-1972, n. 633; l'art. 42, 2° comma, del d.p.r. 29-9-1973, n. 600; l'art. 52, 2° comma del d.p.r. 26-4-1986, n. 131; l'art. 35, 2° comma del d.lgs. 31-10-1990, n. 346.

(9) Nel testo d'origine, si tratta rispettivamente: a) di «tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti, conferite agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta»; b) della richiesta di «apposite relazioni» a «organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza», ovvero del potere di disporre consulenza tecnica, «quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità»; c) della «facoltà», «sempre data», «di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti

agevole stabilire, una volta per tutte, se quelle attribuzioni istruttorie corrispondano a *poteri-doveri* di stampo dichiaratamente inquisitorio, che prescindono *a priori* dalle iniziative probatorie delle parti, oppure assumano, in linea con il principio dispositivo desumibile dall'art. 115 c.p.c.¹⁰, una funzione puramente «integrativa» e «sussidiaria», proponendosi tutt'al più – in armonia con le garanzie del «giusto processo», attinenti al dovere di imparzialità ed all'obbligo di motivazione (art. 111, 2° e 7° comma, Cost.), le quali in ogni caso ne assicurano la (pur limitata) sindacabilità nei giudizi di impugnazione¹¹ – di ovviare ad oggettive lacune probatorie, che non siano ascrivibili ad inerzia colpevole delle parti nell'adempimento dei rispettivi oneri di prova, il cui riparto, secondo le regole (generali o speciali) applicabili, non potrebbe mai ingiustificatamente essere alterato da alcun intervento officioso del giudice¹².

necessari per la decisione della controversia».

Si noti, tuttavia, che quest'ultima «facoltà» è stata – invero, discutibilmente – soppressa dalla l. 2-12-2005, n. 248, da cui è stato abrogato il 3° comma del cit. art. 7. Sui diversi interrogativi, posti da questa intervenuta abrogazione, cfr. M. FANNI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie dopo l'abrogazione del potere di acquisizione documentale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1531 ss. Ed ancora, sui limiti di esercizio di siffatto potere, giammai da utilizzarsi quale inammissibile surrogato del mancato assolvimento di un onere probatorio di parte, cfr. Cass., 22-2-2008, n. 4617, in *Rep. Foro it.*, 2008, *Tributi in genere*, n. 646.

(10) Si ricordi che – analogamente a quanto già disponeva, sia pure entro certi limiti, l'art. 39, 1° comma, del d.p.r. n. 636/72 – l'art. 1, 2° comma, del d. lgs. n. 546/92 impone in linea generale ai giudici tributari di applicare «le norme» del medesimo decreto e, «per quanto da esse non disposto e con esse compatibili», «le norme del codice di procedura civile».

(11) In particolare, sui limiti di sindacabilità impugnatoria delle modalità di esercizio (o di non esercizio) dei poteri istruttori, attribuiti d'ufficio al giudice tributario dal cit. art. 7 del d. lgs. n. 546/1992, cfr., ad es. : Cass., sez. trib., 30-10-2000, n. 14292, in *Rep. Foro it.*, 2000, *Tributi in genere*, n. 1597 [“In tema di contenzioso tributario, l'esercizio dei poteri istruttori di ufficio, nell'ambito del temperamento del principio dispositivo con quello della ricerca della verità, involge un giudizio di opportunità rimesso ad un apprezzamento meramente discrezionale, che può essere sottoposto al sindacato di legittimità soltanto come vizio di motivazione, ai sensi del n. 5 dell'art. 360 c.p.c., qualora la sentenza di merito non adduca un'adeguata spiegazione per disattendere la richiesta di mezzi istruttori relativi ad un punto della controversia che, se esaurientemente istruito, avrebbe potuto condurre ad una diversa decisione”]. Siffatti limiti coincidono con quelli che, nel processo civile ordinario, in forza delle menzionate garanzie del «giusto processo», caratterizzano la censurabilità circoscritta dell'uso, del non uso o del rifiutato esercizio dei poteri di integrazione probatoria, attribuiti eccezionalmente al giudice (cfr., sul punto, ad es., Cass., 2-3-2006, n. 4611, *ivi*, *Procedimento civile*, n. 259).

(12) Si considerino, ad es., in questi termini : Cass., sez. trib., 25-05-2002, n. 7678, in *Foro it.*, 2002, I, 1952-1956 [«Qualora la situazione probatoria sia tale che non possa pronunciarsi una sentenza ragionevolmente motivata senza acquisire d'ufficio alcune prove, è scorretto il rifiuto da parte del giudice tributario di utilizzare i poteri di acquisizione della prova di cui all'art. 7 d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546”]; Cass., sez. trib., 29-08-2001, n. 11321, in *Foro it.*, 2001, I, 2762-2766,

2. – Come è noto, sia in dottrina che in giurisprudenza v'è da tempo una sostanziale concordia di vedute, a livello sistematico generale, nel riconoscere che le disposizioni enunciate dall'art. 2697 c.c. sono norme generali «in bianco», la cui applicazione si impone ogni qual volta non sussistano norme speciali derogatorie, dirette a configurare talune divergenti «regole legali», giustificate dalle peculiari caratteristiche di determinati diritti o rapporti giuridici da tutelare¹³.

part. 2766, e in *Rep. Foro it.*, 2001, *Tributi in gen.*, n. 1770 [“In tema di contenzioso tributario, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori a lui attribuiti dall'art. 7 d.leg. n. 546/92; tali poteri, infatti, sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale (gravante nella specie sul contribuente), in quanto utilizzati solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire, da parte di chi vi è tenuto, le prove richieste”]; Cass., sez. trib., 07-02-2001, n. 1701, *ivi*, voce cit., n. 1772 [“A fronte del mancato assolvimento dell'onere della prova da parte del contribuente, le prove non possono essere acquisite d'ufficio dai giudici tributari, in forza dei poteri istruttori loro attribuiti dall'art. 7 d.leg. n. 546 del 1992, meramente integrativi dell'onere probatorio principale; conseguentemente il contribuente è l'unico che può documentare un errore di imputazione di percezione di dividendi”]; Cass., sez. trib., 23-12-2000, n. 16176, in *Giust. civ.*, 2001, I, 628, e in *Rep. Foro it.*, 2001, voce cit., n. 1782 [“In tema di contenzioso tributario, la norma di cui all'art. 7 d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546 esclude la rigorosa vigenza del principio dispositivo in materia di prove nel procedimento dinanzi alle competenti commissioni, atteso che l'iniziativa di parte non è un necessario e non surrogabile veicolo per l'acquisizione di documenti, con la conseguenza che dalla scadenza del termine eventualmente assegnato alla parte per la relativa produzione non deriva alcuna conseguenza in relazione all'utilizzabilità dei documenti stessi, una volta che essi risultino, comunque, acquisiti”].

Sul tema nevralgico dei rapporti fra principi del «giusto processo» ed esigenze di *controllo impugnatorio* (sia pur limitato, attraverso il filtro della motivazione) delle modalità, positive o negative, di esercizio di quei poteri istruttori *ex officio*, cfr. il mio volume *Etica e tecnica del «giusto processo»*, Torino, 2004, pp. 327-377.

Per aggiornati rilievi sui poteri del giudice – oltre al mio studio *Prove penali e prove atipiche nel processo tributario*, in I. CARACCIOLI, A. GIARDA, A. LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, pp. 681-710, part. pp. 694-699 (ed anche, con molteplici variazioni, nonché con il diverso titolo *Prove penali, “giusto processo” e poteri di acquisizione del giudice tributario*, in *Dir. e pratica trib.*, 2000, I, 943-971) – cfr., ancora, M. BARBUTO, *Processo inquisitorio o dispositivo davanti alle commissioni tributarie ?*, in *Fisco*, 1996, 8224 ss.; C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. e pratica trib.*, 1996, I, 1117 ss.; Id., *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, 741 ss.; G. GALLO, *I poteri istruttori del giudice tributario*, in *Fisco*, 1998, 9698 ss.; S. MAGNONE CAVATORTA, *Osservazioni sugli ordini istruttori delle commissioni tributarie all'amministrazione finanziaria*, nota a Cass., 17-1-2002, n. 443, e a Cass., 28-3-2001, n. 4554, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 511 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in *Il processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1999, pp. 473-525; C. THOMAS, *Istruzione probatoria e poteri della commissione tributaria*, in *Tributi*, 1997, 1460 ss.; S. ZENATI, *Il principio dispositivo e l'introduzione della prova*, in *Corriere trib.*, 1998, 2099 ss.

Nell'ambito del processo tributario, pare dunque si possano enunciare e porre in evidenza alcuni significativi rilievi, corrispondenti peraltro ad opinioni non sempre pacifiche.

Anzitutto, la funzione giurisdizionale di mero *annullamento* (o, se si vuole, la semplice declaratoria di *nullità*) dell'atto impositivo impugnato, la quale si esaurisce nell'effetto ablatorio o caducatorio, precludendo l'esame del merito del rapporto d'imposta, si restringerebbe ai soli casi in cui la motivazione di quell'atto non esista o, pur esistendo, non sia idonea al conseguimento dei suoi scopi istituzionali (che si identificano nella dichiarazione e nella partecipazione al contribuente degli elementi essenziali della pretesa tributaria, onde consentirgli ogni opportuna difesa).

In secondo luogo, la funzione di *impugnazione-merito* e l'accertamento giurisdizionale del rapporto d'imposta sarebbero resi possibili dal c.d. *principio di motivazione*, ossia dal fatto che, in conformità ai precetti di legge¹⁴, l'ufficio tributario abbia provveduto ad indicare, sia pur sommariamente, nella motivazione dell'atto impositivo (di accertamento o di rettifica) il criterio astratto e gli elementi probatori sui quali si basa la pretesa fiscale¹⁵.

Coerentemente, in tali situazioni, mentre il contribuente si può limitare dapprima ad un'opposizione anche non diffusamente motivata, dovrebbe gravare sull'ufficio finanziario (attore in senso sostanziale) l'onere primario di provare in giudizio i fatti costitutivi della pretesa fiscale, nei limiti del criterio di tassazione

(13) Perlopiù, si procede ad un'inversione ex lege degli oneri probatori o ad un alleggerimento dell'onere di una parte, in danno dell'onere gravante sull'altra, anche mediante il ricorso alle c.d. prove statistiche. Si pensi, ad es., all'art. 5 della l. 14-7-1966, n. 604, sull'onere della prova nei giudizi di impugnazione dei licenziamenti individuali; all'art. 40 del d. lgs. 11-4-2006, n. 198, sul riparto degli oneri probatori in materia di pari opportunità e di tutela giudiziaria nei confronti degli atti discriminatori; all'art. 120 del d. lgs. 6-9-2005, n. 206 (c.d. codice del consumo); all'art. 4, 2°-3° comma, del d. lgs. 9-7-2003, n. 215, ed all'art. 4, 2°-4° comma, del d. lgs. 9-7-2003, n. 216, pure in materia di parità di trattamento, a prescindere dalla razza e dall'origine, nonché in materia di condizioni di lavoro; all'art. 44, 9° comma, del d. lgs. 25-7-1998, n. 286 (t.u. in materia di immigrazione); all'art. 121 del d. lgs. 10-2-2005, n. 30 (c.d. Codice della proprietà industriale); all'art. 156-bis, 1° comma, della l. 22-4-1941, n. 633, sulla protezione del diritto d'autore (come modificata ed integrata dal d. lgs. 16-3-2006, n. 140).

(14) Si richiamano, qui, le norme delle leggi tributarie speciali, già menzionate *supra*, in nota 8.

(15) L'affermazione di siffatto «principio di motivazione» emerge, soprattutto, dalla giurisprudenza meno recente, a proposito dell'impugnazione per nullità motivazionale degli avvisi di accertamento o di rettifica. Si vedano, ad es., in tal senso: Cass., 20-6-1987, n. 5444, in *Rep. Foro it.*, 1987, *Tributi in genere*, n. 544; Comm. trib. centr., 5-1-1989, n. 79, *ivi*, 1989, *Tributi locali*, n. 128; Comm. trib. centr., 10-2-1994, n. 484, *ivi*, 1994, *Registro (imposta)*, n. 85; Comm. trib. Il grado Roma, 15-11-1995, *ivi*, 1996, *Tributi in genere*, n. 1102; Comm. trib. centr., 20-11-1995, n. 3878, *ivi*, 1996, voce cit., n. 1099; Comm. trib. centr., 17-2-1998, n. 824, *ivi*, 1998, voce cit., n. 1089.

e degli elementi di prova già sottoposti al preventivo contraddittorio nella fase amministrativa¹⁶ e poi indicati nella motivazione dell'atto impugnato. Quando, però, l'atto impositivo sia sufficientemente motivato e l'ufficio provveda a comprovare, nei limiti predetti, quei *fatti costitutivi*, il contribuente verrebbe ad esporsi ad un onere probatorio maggiore, poiché dovrebbe a sua volta sopportare *in excipiendo* (art. 2697, 2^o comma, c.c.) l'onere specifico ed attuale di provare in giudizio qualsiasi fatto modificativo, impeditivo od estintivo della pretesa tributaria, che egli intenda allegare ed opporre al fisco, anche in relazione a criteri o ad elementi diversi da quelli indicati nella motivazione dell'atto impugnato.

3. Orbene, dal fatto che la giurisdizione tributaria sia, come si diceva poc'anzi, l'esercizio di una funzione dominante di *impugnazione-merito* derivano ulteriori corollari, che, per quanto concerne il riparto degli oneri probatori, pare opportuno sottolineare con altrettanta chiarezza.

In linea di massima, ogni qual volta non sussistano norme derogatorie speciali, i principi generali, che sono enunciati (per così dire, «in bianco») dall'art. 2697 c.c., trovano incontrastata applicazione anche nel processo tributario, facendo sì che – in rapporto ai fatti costitutivi della pretesa fiscale, su cui si basano gli avvisi di accertamento e di rettifica (nonché, in buona misura, anche gli altri atti impositivi, qualificati come impugnabili dall'art. 19, 1^o comma, lett. *a-f* ed *i*, del d. lgs. n. 546/1992) – venga a prevalere la prospettiva sostanziale del credito vantato dal fisco su quella processuale del contribuente che promuove il giudizio di impugnazione.

Di conseguenza, come perlopiù si sottolinea, «...l'amministrazione finanziaria è attore in senso sostanziale e quindi su di essa grava l'onere della prova della pretesa addotta con l'accertamento, mentre l'onere del contribuente di provare elementi in senso contrario scatta solo quando dall'ufficio siano stati forniti indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria»¹⁷. Il che, a prescindere dall'opinabilità di talune variazioni semantiche¹⁸,

(16) Sull'essenzialità del contraddittorio procedimentale amministrativo, nell'ottica del «giusto procedimento», soprattutto laddove l'ufficio impositore debba fondare la pretesa fiscale su parametri presuntivi, che invertono il riparto degli oneri di prova, accollando al contribuente l'onere della prova contraria al fatto dato presuntivamente per sussistente, cfr., ad es., con riguardo ai parametri previsti nell'art. 3, 181^o comma, della l. 28-12-1995, n. 549, nonché nel d.p.c.m. 29-1-1996 (come modificato dal d.p.c.m. 27-3-1997), Cass., 7-2-2008, n. 2816, in *Rep. Foro it.*, 2008, *Tributi in genere*, nn. 611-612, nonché, per esteso, in *Foro it.*, 2008, I, 2577-2583, con nota di ANNECCHINO, 2577-2580.

(17) Così, nella massima, ad es., cfr., da ultimo, Cass., 18-1-2006, n. 905, ivi, 2008, *Tributi in genere*, n. 510.

si inserisce in una, ormai consolidata, sequenza di corollari fra di loro coerenti ed univoci¹⁹, ponendo soprattutto in risalto come l'onere primario a carico dell'ufficio impositore – pur alleggerito dalla possibilità di assolverlo anche con il ricorso a presunzioni semplici, più o meno rigorose (cfr. *infra*) – sia ancor più marcato, laddove si tratti di contestare le risultanze delle dichiarazioni del contribuente (ad es., in rapporto alla deducibilità di determinati costi) e di allegare la falsità delle prove documentali all'uopo esibite da costui²⁰. Ciò significa, altresì, che a fronte dell'onere primario, gravante sull'ufficio finanziario, di provare l'esistenza di un maggior reddito imponibile, a supporto della pretesa fiscale portata dall'atto impositivo impugnato, il contribuente si accolla – ai sensi del principio generale desumibile dal cit. art. 2697, 2° comma, c.c. – l'onere secondario di allegare e di provare *in excipiendo* la sussistenza di fatti idonei a generare costi od oneri deducibili, caratterizzati dalla loro necessaria «inerenza» all'attività professionale o d'impresa esercitata²¹.

(18) Si pensi, nella citazione precedente, all'utilizzo (piuttosto atecnico e descrittivo) dell'espressione «indizi sufficienti».

(19) Cfr. *ex plurimis*, nell'alveo di principi ormai consolidati : Cass., sez. un., 5-3-1980, n. 1472, in *Foro it.*, 1980, I, 622-628; Cass., sez. un., 3-6-1987, n. 4853, e sez. un., 3-6-1987, n. 4844, *ivi*, 1987, I, 2021-2031; Cass., sez. un., 13-4-1991, n. 3935, cit., in *Fisco*, 1991, 3509-3511; Cass., 27-10-1995, n. 11222, in *Foro it.*, 1996, I, 1338-1340; Cass., 25-8-1995, n. 8995, *ivi*, 1996, I, 2190-2195, con ampia nota redazionale.

Per ulteriori conferme dei medesimi principi, nell'ambito dell'opposizione ad ingiunzione fiscale (ai sensi dell'abrog. r.d. 14-4-1910, n. 639), cfr. ancora: Cass., 30-8-1995, n. 9161, e Cass., 22-6-1995, n. 7048, *ivi*, 1996, I, 970-978. In argomento, si veda il mio *Riforme processuali e poteri del giudice*, cit., Parte II, Cap. IV, pp. 297-309.

In linea con i principi enunciati nel testo, a proposito del riparto degli oneri di prova fra il contribuente e l'amministrazione finanziaria, si vedano, ad es., nella giurisprudenza di merito : Comm. trib. reg. Piemonte, 20-01-2000, in *Fisco*, 2000, 4607 [“Secondo il principio generale relativo all'onere della prova, nel processo tributario tale onere è a carico dell'amministrazione finanziaria che deve dare prova del fatto o dell'atto giuridico su cui si fonda la propria pretesa per i fatti affermati nell'atto impositivo ed in sede di motivazione dell'atto medesimo, e del ricorrente per quanto concerne i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi di quelli posti dall'ufficio a sostegno della pretesa tributaria; non può, quindi, considerarsi legittimo l'accertamento fondato su un procedimento verbale che ha soltanto determinato delle presunzioni e da queste sono state ricavate altre presunzioni”]; Comm. trib. prov. Milano, 26-04-1999, in *Foro it.*, 2000, III, 619 [“Nel processo tributario, l'ufficio che ha emesso l'atto impugnato è attore in senso sostanziale e, in quanto tale, ha l'onere di provare l'esistenza dei fatti che legittimino la sua pretesa (nella specie, il giudice tributario ha ritenuto che tale onere non fosse stato assolto mediante la produzione di un decreto del gip di rinvio a giudizio)”]; Comm.trib. prov. Macerata, 19-05-1997, in *Fisco*, 1998, 4126, in *Riv. giur. trib.*, 1998, 161, con nota di PACE, e in *Rep. Foro it.*, 1998, *Tributi in gen.*, n. 1096 [“L'avviso di accertamento, per essere idoneo allo scopo cui è destinato, deve essere corredato di una motivazione che assicuri il duplice risultato di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nella even-

L'onere della prova, invece, si riparte in modo diametralmente opposto, laddove si tratti di istanze di rimborso, per tributi indebitamente versati e percetti, ovvero di esenzioni o di agevolazioni fiscali da opporre alla pretesa impositiva. Nel primo caso, ferma restando la previa osservanza dei requisiti di proponibilità e di ammissibilità del ricorso al giudice tributario²², l'onere di allegare e provare i fatti costitutivi del diritto al rimborso – non diversamente

tuale successiva fase contenziosa da una parte, e di consentire al contribuente l'esercizio giudiziale del diritto di difesa dall'altra; a tal fine è sufficiente che il provvedimento contenga l'enunciazione del criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore; occorre, però, che l'ufficio fornisca anche elementi concreti di riscontro del suo operato, ritenuto che anche nel processo tributario vige il principio sancito dall'art. 2697 c.c. ai sensi del quale chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento²³].

In dottrina, sul tema generale, cfr., per ulteriori richiami : G. BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario dopo il d. l. 16 maggio 1996*, n. 259, Torino, 1996, pp. 65-70 ; G. M. CIPOLLA, *L'onere della prova*, in *Il processo tributario*, cit., pp. 527-552 ; TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*²⁴, Rimini, 1991, pp. 111-135, part. 134-135.

Si veda infine sul medesimo tema, con particolare chiarezza, Cass., sez. trib., 19-02-2004, n. 3309, in *Rep. Foro it.*, 2004, *Tributi in genere*, n. 51 [“L'impugnazione davanti al giudice tributario attribuisce a quest'ultimo la cognizione non solo dell'atto, come nelle ipotesi di «impugnazione-annullamento», orientate unicamente all'eliminazione dell'atto, ma anche del rapporto tributario, trattandosi di una c.d. «impugnazione-merito», perché diretta alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva (nella specie) dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria, implicante per esso giudice di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dalle domande di parte; ne consegue che il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali, ma di carattere sostanziale (nella specie, incongruenza delle motivazioni e dei dati posti a base della pretesa dell'ufficio), non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria, e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte”].

(20) Con riferimento a costi documentati da fatture per operazioni che l'ufficio impositore ritenga inesistenti, in quanto fittizie, l'onere della prova di tale inesistenza (e della conseguente falsità del documento) grava sull'amministrazione finanziaria, cui è peraltro consentito il ricorso a presunzioni semplici (purché gravi, precise e concordanti), ai sensi dell'art. 39, 1° comma, lett. d, del d.p.r. 29-9-1973, n. 600. Così, ad es., Cass., 18-1-2008, n. 1023, in *Rep. Foro it.*, 2008, *Redditi (imposte)*, n. 228.

(21) Con riguardo agli artt. 62 e 75 del t.u.i.r. 22-12-1986, n. 917, il c.d. «principio di inerenza» - che, ai fini della «riferibilità dei componenti negativi per la determinazione del reddito imponibile», consente la deducibilità dei costi sulla base della loro «effettività specifica storica» - traduce l'«inerenza» in una «relazione tra il concetto di spesa e di impresa», facendo sì che il costo assuma rilevanza «... non tanto per la sua esplicita diretta connessione ad una precisa componente di reddito», quanto piuttosto «... in virtù della correlazione con un'attività potenzialmente idonea alla produzione di utili» (così, ad es., Cass., 30-7-2007, n. 16826, *ivi*, 2007, voce cit., n. 781). E, dunque, l'onere di darne prova grava, inevitabilmente, sul contribuente che abbia interesse a far valere la predetta deduzione [così, ad es., Cass., 21-4-2008, n. 10257, *ivi*, voce cit., n. 277 ; Cass., 21-3-2008, n. 7808, *ivi*, 2008, *Valore aggiunto (imposta)*, n. 144].

(22) Come già si è notato (*supra*, nota 6), l'azione di accertamento negativo del debito d'imposta

da quanto accade, in generale, per l'azione di indebito oggettivo²³ - grava necessariamente sull'attore²⁴. Nel secondo, poi, la distribuzione degli oneri si attua pure nel medesimo senso, poiché compete a chi intenda beneficiare delle contestate esenzioni od agevolazioni allegare e provare la sussistenza dei presupposti di fatto ovvero delle condizioni di ottenibilità del trattamento tributario di favore²⁵.

Ma non è diversa la situazione processuale di chi invochi, con il rimborso di tributi indebitamente versati, non soltanto gli interessi legali previsti, che spettano e si producono «di pieno diritto» in base a norme speciali²⁶, ma anche il «maggior danno» da svalutazione monetaria, per il quale non è concepibile alcuna forma di risarcimento automatico, gravando invece sul creditore richiedente l'onere di allegare e provare, al di là del mero fatto notorio, il danno da lui concretamente subito come «effetto dell'indisponibilità del danaro determinata dall'inadempimento»²⁷.

4. – Naturalmente, sul predetto riparto degli oneri probatori fra l'amministrazione finanziaria e il contribuente incide, e non di poco, non solo l'eventuale esercizio dei poteri d'ufficio, spettanti al giudice tributario²⁸, ma anche la presenza – nelle singole leggi di imposta – di *limiti e divieti probatori* ovvero di *inversioni* (più apparenti che reali)²⁹ degli oneri medesimi, per effetto di *presunzioni*.

deve essere subordinata all'impugnazione del rifiuto, espresso o tacito, opposto dall'amministrazione ad apposita istanza di rimborso, nei termini previsti dalle singole leggi d'imposta e comunque entro il termine di prescrizione ordinaria del diritto al rimborso. Cfr., ad es., sul punto, Cass., 12-3-2008, n. 6724, ivi, 2008, *Tributi in genere*, n. 678.

(23) Con riguardo all'art. 2033 c.c., cfr., ad es., in tal senso, Cass., 15-7-2003, n. 11073, ivi, 2004, *Indebito*, n. 7; Cass., 13-11-2003, n. 17146, ivi, 2003, *Obbligazioni in genere*, n. 63.

(24) Cfr., ad es., con riguardo all'art. 49 del t.u.i.r. n. 917/1986 ed agli artt. 2-3- del d. lgs. 15-12-1997, n. 446, Cass., 21-3-2008, n. 7719, ivi, 2008, *Redditi (imposte)*, n. 254.

(25) Nella varietà delle fattispecie possibili, cfr., ad es., Cass., 27-6-2007, n. 14879, e Cass., 18-5-2007, n. 11576, ivi, 2007, *Tributi in genere*, nn. 1371, 1375; Cass., 31-3-2008, n. 8219, ivi, 2008, voce cit., n. 701.

(26) Cfr., ad es., sul punto, in applicazione del principio generale (art. 1282, 1° comma, c.c.), l'art. 44 del d.p.r. 29-9-1973, n. 602, la cui «specialità» elide comunque la diretta invocabilità, nei confronti del debitore «pubblico», delle disposizioni contenute negli artt. 1224, 2° comma, e 1284 st. cod.

(27) Sul punto, approfonditamente, cfr., da ultimo, Cass., sez. un., 31-7-2007, n. 16871, in Rep. Foro it., 2007, *Tributi in genere*, nn. 1470, 1710, 1713, nonché, per esteso, in Rass. dir. trib., 2008, II, 487-493, con commento di F. PEDDIS, *La reintegrazione del maggior danno da svalutazione monetaria dei crediti d'imposta tra giurisdizione tributaria ed esigenze probatorie*, 494-521.

(28) Cfr., ancora, il cit. art. 7, 1°-2° comma, del d. lgs. n. 546/1992.

I *limiti* e i *divieti* in esame – di per sé tipici, in quanto enunciati da norme speciali – che caratterizzano in modo peculiare il giudizio tributario contenzioso, nei confronti di quello civile ordinario (si pensi, soprattutto, all’inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale)³⁰, vanno sempre interpretati *stricto jure*³¹, integrando previsioni³² che recano deroga ad un principio generale contrario (vale a dire: a quello della tendenziale libertà di prova, nell’ambito del diritto costituzionale alla prova, rafforzato dalle garanzie fondamentali

(29) Una vera e propria inversione degli oneri probatori si avrebbe, unicamente laddove la prova del medesimo *factum probandum* venisse traslata, in termini oggettivamente identici, da un soggetto all’altro. Ma non è così, se si pensa al principio desumibile dall’art. 2728, 1° comma, c.c. : vero è che colui, in favore del quale opera la presunzione, è dispensato dal dare qualunque prova del fatto presunto ex lege, ma è altrettanto vero che sul soggetto controinteressato non si ribalta il medesimo onere probatorio, da cui viene esonerato costui, poiché continua a rimanere attuale ed operante a suo carico, in termini oggettivamente identici, il solo onere probatorio (volto a contestare l’esistenza o l’efficacia del fatto presunto) che sarebbe comunque gravato su di lui, pur in assenza della presunzione legale in favore dell’altro.

(30) Cfr. già l’art. 35, 5° comma, del d.p.r. 26-10-1972, n. 636, ed ora l’art. 7, 4° comma, del d. lgs. n. 546/1992.

(31) Cfr. l’art. 14 disp. prelim. c.c.

(32) È, ad es., il caso previsto dall’art. 32, 4° comma, del d.p.r. 29-9-1973, n. 600, ove si configura un *divieto di utilizzabilità* dei documenti che il contribuente, non ottemperando alle richieste degli uffici (ex art. 32, 1° comma), si rifiuti od ometta di produrre e/o di esibire : «le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell’ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell’accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l’ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta» (corsivo aggiunto). Vi si prevede, però, una possibile sanatoria in presenza di cause non imputabili a colpa del contribuente medesimo (5° comma : «le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma [scil., quelle viste poc’anzi] non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all’atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile»).

Un divieto analogo è sancito a carico del contribuente che, nel corso di accessi, ispezioni o verifiche, rifiuti l’esibizione di determinati documenti (art. 52, 5° comma, del d.p.r. 26-10-1972, n. 633, richiamato anche dall’art. 33, 1° comma, del d.p.r. n. 600/1973 : «i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l’esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell’accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione»).

In giurisprudenza, sui profili ermeneutici ed applicativi di siffatte previsioni, ad es., cfr.: Cass., 20-3-1998, n. 2953, in Rep. Foro it., 1999, Dogana, n. 52 ; Comm. trib. centr., 4-1-1999, n. 15, ivi, 2000, Valore aggiunto (imposta), n. 303 ; Comm. trib. centr., 19-10-2000, n. 6054, ivi, 2001, voce cit., n. 372 ; Cass., sez. un., 25-2-2000, n. 45, ivi, 2000, voce cit., n. 301, e, per esteso, in Foro it., 2000, I, 1122-1130. Circa la possibilità di rifarsi all’art. 2724, n. 3, c.c., per rendere comunque inapplicabile il divieto de quo (anche in rapporto all’eventuale ammissione di presunzioni semplici : art.

del «giusto processo»). Si tratta, in particolare, di quei medesimi limiti e divieti che elidono *a priori*, in tale processo, l'invocabilità³³ ed i possibili vincoli³⁴ del c.d. giudicato penale sui fatti materiali³⁵.

Si impongono, peraltro, alcune indispensabili precisazioni.

Anzitutto, il divieto legale di ammissione della *prova testimoniale* – che tradizionalmente si giustifica con il carattere «documentale» del processo tributario, in funzione di un'efficace, seppur indiretta, coazione di interesse ed assai vaste categorie di contribuenti (imprenditori, commercianti, artigiani,

2729, 2° comma), nelle ipotesi in cui il contribuente dimostri di aver subito un furto dei libri e delle scritture contabili da esibire, cfr., ancora, Cass., 29-9-2006, n. 21233, in Rep. Foro it., 2006, Tributi in genere, n. 1035, e, per esteso, in Bollettino trib., 2006, 1892, con commento di T. MARINO, Sottrazione o smarrimento di documentazione iva, diritto alla detrazione o al rimborso dell'imposta e strumenti probatori per il contribuente.

(33) Sul tema, in generale, cfr., ad es., Cass., sez. trib., 21-06-2002, n. 9109, in Rep. Foro it., 2002, Giudizio (rapp.), n. 4 [“L'art. 654 c.p.p., che stabilisce l'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile ed amministrativo nei confronti di coloro che abbiano partecipato al processo penale - norma operante, in base all'art. 207 disp. att. c.p.p. anche per i reati previsti da leggi speciali, ed avente, quindi, portata immediatamente modificativa dell'art. 12 d.l. 10 luglio 1982 n. 429 (conv. in l. 7 agosto 1982 n. 516), disposizione che regolava l'autorità del giudicato penale in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, poi espressamente abrogata dall'art. 25, lett. d), d.leg. 10 marzo 2000 n. 74 - la sottopone alla duplice condizione che nel giudizio civile o amministrativo (e, quindi, anche in quello tributario) la soluzione dipenda dagli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudicato penale e che la legge civile non ponga limitazione alla prova «della posizione soggettiva controversa»; atteso che nel processo tributario vigono i limiti in materia di prova posti dall'art. 7, 4° comma, d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546 (e, in precedenza, dall'art. 35, 5° comma, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636), e trovano ingresso, con rilievo probatorio, in materia di determinazione del reddito d'impresa, anche presunzioni semplici (art. 39, 2° comma, d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600) prive dei requisiti prescritti ai fini della formazione di siffatta prova tanto nel processo civile (art. 2729, 1° comma, c.c.) che nel processo penale (art. 192, 2° comma, c.p.p.), la conseguenza del mutato quadro normativo è che nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria ha permesso l'accertamento nei confronti del contribuente; pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare”].

Occorre rammentare, a tal proposito, che i principi ricavabili, nei rapporti fra il giudicato penale e il giudizio tributario, dall'art. 12, 1° comma, del d. l. 10 luglio 1982, n. 429, conv. in l. 7 agosto 1982, n. 516 (“In deroga a quanto disposto dall'art. 3 del codice di procedura penale, il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di im-

professionisti, e così via) alla regolare tenuta delle scritture contabili obbligatorie³⁶ – si applica, rigorosamente, alla sola testimonianza in senso tipico, che viene assunta nel contraddittorio delle parti ed è resa oralmente da terzi avanti al giudice (art. 7, 4° comma, del d. lgs. n. 546/92)³⁷.

Esso, quindi, non implica (ma l'opinione non è da tutti condivisa) alcun divieto (derivato o conseguente) di assumere e di utilizzare nel giudizio tributario – sia pure con il mezzo (testualmente tipico, ma formalmente e contenutisticamente atipico) della *richiesta di informazioni*³⁸, di *dati* e di *chia-*

posta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale”), parrebbero essere stati implicitamente abrogati dal c.p.p. del 1988 (in forza dei principi consacrati nel cit. art. 654 e nell’art. 207 disp. att.), sì che l’autonomia del secondo, anche rispetto al primo, si giustificerebbe in funzione delle “limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”, che in esso, a differenza dell’altro, sono comunque operanti. In ogni caso, oggi quei principi sono caduti espressamente, in forza dell’art. 20 (“Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”) e dell’art. 25, 1° comma, lett. e, del d. lgs. 10-3-2000, n. 74, che ha provveduto ad abrogare espressamente l’intero Titolo I del d. l. n. 429/1982 (artt. 1-13), conv. in l. n. 516/1982.

(34) Sul punto, in giurisprudenza, ad es., cfr. : Cass., 8-6-1994, Armellini, in *Foro it.*, 1995, II, 225-232, con nota di M. F. CASCIA, 225-228 ; Comm. trib. I grado Macerata, 24-10-1995, in *Giur. merito*, 1997, 170-173, con commento di P. CATARINELLA, *L’abolizione della pregiudiziale tributaria ed il nuovo rito penale*, 173 ss. ; Cass., 5-7-1995, n. 7403, in *Giur. it.*, 1995, I, 1, 1983, con nota di M. NUSSI, *Sulla non vincolatività del giudicato penale nel processo tributario*, nonché in *Giur. imp.*, 1996, 24, con nota di R. ZAMPINI e P. AGNESI, *Effetti del giudicato penale nel processo tributario dopo l’entrata in vigore dell’art. 654 nuovo c.p.p.* ; Cass., 10-6-1998, n. 5730, in *Corriere trib.*, 1998, 2622, con nota di G. PORCARO, *Rapporto tra processo penale e tributario : si consolida l’orientamento* ; Cass., 21-10-1998, n. 10411, in *Rep. Foro it.*, 1998, *Giudizio (rapporto)*, n. 19. In senso contrario, invece, cfr. : Comm. trib. centr., 6-5-1996, n. 2121, *ivi*, 1996, *Tributi in genere*, n. 1320 ; Comm. trib. centr., 1-10-1996, n. 4792, e Comm. trib. prov. Pesaro, 16-7-1997, *ivi*, 1997, voce cit., nn. 1324, 1325. In termini possibilisti, circa l’avvenuta abrogazione, cfr., *incidenter*, Comm. trib. centr., 14-10-1997, n. 4872, e Comm. trib. centr., 21-1-1998, n. 214, *ivi*, 1998, voce cit., nn. 1417, 1413.

A proposito delle questioni di costituzionalità, invano prospettate nei confronti del 1° comma dell’art. 12, e soprattutto nei confronti del divieto di sospensione del processo tributario pur in presenza di una “pregiudiziale” penale, cfr. : Corte cost., 29-10-1987, n. 349, in *Foro it.*, 1988, I, 2558-2560 ; Corte cost., ord. 2-2-1989, n. 32, in *Rep. Foro it.*, 1989, *Tributi in genere*, n. 933 ; Corte cost., ord., 6 luglio 1989, n. 384, *ivi*, 1990, voce cit., n. 2642 ; Corte cost., ord., 15 luglio 1991, n. 348, *ivi*, 1991, voce cit., n. 1590.

Sui profili di possibile incostituzionalità e sugli aspetti operativi del precetto contenuto nel 2° comma dell’art. 12 (ove si stabiliva che, in base all’accertamento dei fatti materiali, contenuto in una sentenza penale irrevocabile, quando non sia scaduto il termine per l’accertamento, gli uffici finanziari possano procedere ad accertamenti ulteriori e possano integrare, modificare o revocare gli accerta-

*rimenti, nonché con l'efficacia (indiziaria, induttiva o argomentativa) propria delle prove atipiche – soprattutto dichiarazioni e scritti provenienti da soggetti che siano terzi, rispetto al contribuente*³⁹. Tutto sta nel verificare con rigore i

menti già notificati, ovvero irrogare o revocare le sanzioni pecuniarie previste, pur senza soggiacere ad alcun obbligo di uniformarsi al giudicato penale), cfr., con un espresso richiamo del principio generale, che obbliga l'autorità amministrativa a conformarsi al giudicato, *ex art. 4, 2° comma, della l. 20-3-1865, n. 2248, All. E, Corte cost., 23-3-1992, n. 120, in Foro it., 1993, I, 1060-1064. Cfr., pure, Corte cost., 23-7-1997, n. 264, ivi, 1998, I, 3684-3686.*

(35) In rapporto al cit. art. 654 c.p.p., cfr., ad es., Cass., 26-7-2006, n. 17057, in Rep. Foro it., 2006, Tributi in genere, n. 1225; Cass., 28-6-2006, n. 14953, in Rep. Foro it., 2007, voce cit., n. 1437.

(36) Cfr. gli artt. 2214-2220, 2709-2711 c.c.

(37) Il punto è ribadito anche da Corte cost., 12-1-2000, n. 18 (in *Foro it.*, 2001, I, 1487-1494, con commento di M. ROSSETTI, *Prova testimoniale e processo tributario: ma il processo tributario è davvero un processo scritto?*, 1489-1491). Tale pronunzia ha dichiarato, fra l'altro, non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, 1° e 4° comma, del d. lgs. n. 546/1992. Secondo la Corte, il divieto di ammissione della prova testimoniale non collide con i principi ricavabili dagli artt. 3 e 24 Cost. (fra cui spicca quello della «parità delle armi»), né tantomeno con il «generale canone di ragionevolezza».

Infatti, nell'ottica dell'art. 3 Cost.: *a)* non esiste un principio costituzionalmente rilevante di «necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo», ben potendo il legislatore differenziare modelli e riti processuali sulla base di «scelte razionali» rapportate al tipo di processo ed alla natura delle situazioni sostanziali da tutelare; *b)* il divieto sancito dall'art. 7, 4° comma, del d. lgs. n. 546/92 trova quindi una sua «non irragionevole giustificazione» sia nella «spiccata specificità» del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo, tenuto conto della configurazione dell'organo decidente e della natura dei rapporti sostanziali oggetto di cognizione, sia nella constatazione di fatto, secondo la quale quel processo è, sul piano istruttorio, «in massima parte scritto e documentale».

Inoltre, nella prospettiva delineata dall'art. 24 Cost.: *c)* ben può il legislatore, nel prudente esercizio della sua discrezionalità, disciplinare in forme ed in misure differenziate il diritto di difesa delle parti, a seconda delle peculiarità strutturali e funzionali dei diversi procedimenti giurisdizionali; *d)* non è per nulla preclusa alla parte interessata la possibilità di «fornire *aliunde*, nel giudizio in corso, la prova di una specifica circostanza di fatto», ove si pensi alla natura relativa, e non assoluta, del predetto limite di prova (come, ad es., accade nelle ipotesi in cui la legge sostanziale consente spesso, nell'esercizio di una razionale discrezionalità, unicamente per iscritto la prova di determinati diritti o di specifici rapporti giuridici); *e)* in ogni caso, il divieto sancito dall'art. 7, 4° comma, del d. lgs. n. 546/92, non comporta l'inutilizzabilità processuale, anche a danno del contribuente, delle «dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale» (le quali non costituiscono testimonianze in senso tecnico); *f)* naturalmente, però, ad evitare qualsiasi compromissione delle garanzie di difesa e del principio di «parità delle armi», occorre ribadire che l'efficacia probatoria di siffatte «dichiarazioni» è soltanto quella propria degli «elementi indiziari», i quali, pur potendo «concorrere a formare il convincimento del giudice», «non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione»; *g)* d'altronde, come resta fermo il diritto del contribuente di difendersi, contestando con ogni mezzo la veridicità di siffatte «dichiarazioni», così vanno riaffermati il potere-dovere del giudice di esercitare i propri «poteri inquisitori» (*ex art. 7, 1° comma*) e perciò di rinnovare od integrare («secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzia-

limiti oggettivi di ammissibilità di siffatte prove atipiche – nell’ottica moderna del «giusto processo» e dei divieti probatori direttamente derivanti da norme costituzionali⁴⁰ – sì che la loro possibile utilizzazione, nel quadro generale delle

lità») l’attività istruttoria svolta dagli Uffici in sede amministrativa, ogni qual volta l’accertamento tributario, «anche a prescindere» da quelle «dichiarazioni», non risulti «adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova»; g) a tale potere-dovere si accompagna, in presenza di una «specificata richiesta di parte» in tal senso, quello di motivare nella decisione le eventuali ragioni del suo «mancato esercizio», sì da esporsi al «generale sindacato di congruità e di sufficienza» nei giudizi di impugnazione.

Come si desume pure dai richiami giurisprudenziali contenuti nella sentenza in esame, molti dei principi ribaditi si riallacciano a svariati «precedenti».

A prescindere dalla riaffermata impossibilità di invocare la garanzia dell’art. 53 Cost. al di fuori della «disciplina sostanziale dei tributi» (così, ad es., sull’art. 12, 2° comma, del d.l. 10-7-1982, n. 429, conv. in l. 7-8-1982, n. 516, cfr. Corte cost., 23-2-1992, n. 120, in *Foro it.*, 1993, I, 1060-1064, sp. 1063), già l’art. 35, 5° comma, del d.p.r. n. 636/1972, recante il medesimo divieto di ammissione della testimonianza e del giuramento, era stato dichiarato esente da censure di incostituzionalità (in relazione al principio affermato da Corte cost., 12-7-1972, n. 128, *ivi*, 1972, I, 2354-2355, cfr., ad es.: Corte cost., ord. 10-12-1987, n. 506, in *Rep. Foro it.*, 1988, *Tributi in genere*, n. 958; Corte cost., ord. 23-2-1989, n. 76, *ivi*, 1989, voce cit., n. 940; Corte cost., ord. 10-1-1991, n. 6, *ivi*, 1991, voce cit., n. 977. Per ulteriori riferimenti a quei principi, cfr. altresì: Corte cost., 12-3-1998, n. 53, in *Foro it.*, 1999, I, 2802-2805, sugli artt. 15, 1° comma, e 46, 3° comma, del d. lgs. n. 546/92; Corte cost., 23-4-1998, n. 141, *ivi*, 1999, I, 767-770, con nota di M. ANNECCHINO, sull’art. 33, 1° comma, del d. lgs. n. 546/92; Corte cost., 19-3-1996, n. 82, in *Rep. Foro it.*, 1996, *Giustizia amministrativa*, n. 126, con riguardo all’art. 19 della l. 6-12-1971, n. 1034.

(38) In questa peculiare prospettiva, proprio il mezzo della *richiesta di informazioni*, utilizzato nei confronti dei terzi, si impone quale legittimo surrogato della *prova per testi* in senso tecnico, espressamente esclusa dal processo tributario.

(39) A prescindere dalle conferme espresse, ricavabili da Corte cost., n. 18/2000, menzionata *supra*, la ricordata conclusione trova da tempo pieno riscontro in giurisprudenza. Cfr., ad es.: Comm. trib. reg. Basilicata, 29-4-1999, in *Rep. Foro it.*, 1999, *Tributi in genere*, n. 1588; Cass., 15-11-2000, n. 14774, *ibid.*, 2000, voce cit., n. 246; Comm. trib. reg. Piemonte, 2-3-2005, *ivi*, 2005, voce cit., n. 1323, nonché, per esteso, in *Riv. giur. trib.*, 2005, 1057, con note di P. BORRELLI e di F. RANIERI, *Costi fittizi e acquisizioni istruttorie nel processo tributario*, 1059 ss.

Si vedano pure, nell’ambito di un orientamento ormai consolidato: Cass., 23-7-1999, n. 7964, in *Rep. Foro it.*, 1999, voce ult. cit., n. 1484; Cass., 22-3-2000, n. 3427, *ivi*, 2000, voce cit., n. 1648; Cass., 25-1-2002, n. 903, *ivi*, 2002, voce cit., n. 1910; Cass., 29-7-2005, n. 16033, *ivi*, 2006, voce cit., n. 1041 (ove si esclude che l’utilizzo di siffatte dichiarazioni o informazioni di terzi, in quanto spettante sia agli uffici finanziari che ai contribuenti, non violerebbe il principio della «parità delle armi»); Cass., 20-4-2007, n. 9402, *ivi*, 2007, voce cit., n. 1611.

Ciò non elimina le perplessità che pure Corte cost., n. 18/2000, contribuisce ad alimentare, nei confronti di un sistema probatorio che – malgrado le odierne garanzie strutturali del contraddittorio, nel quadro del «giusto processo» – continua a reputare inammissibile la prova per testi, quale mezzo tipico di utilizzazione del sapere dei terzi nel giudizio.

(40) Come è noto, l’orientamento tradizionale – che da tempo sosteneva, nel difetto di norme espresse (quali, ad es., nel processo penale gli artt. 188 e 191 c.p.p.), la non configurabilità nel pro-

c.d. «prove fiscali»⁴¹, debba essere circoscritta esclusivamente alla prova di eventuali *fatti*, da reputarsi «noti», quali «conseguenze» inferenziali da trarne per l'accertamento di un fatto «ignoto»⁴².

Il menzionato divieto, inoltre, non comporta (come si potrebbe erroneamente argomentare da una non corretta invocazione del principio sancito nell'art. 2729, 2° comma, c.c.)⁴³ la conseguente necessità di reputare inam-

cesso tributario di «un principio generale d'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite» (cfr., ad es., Cass., 19-6-2001, n. 8344, Cass., 3-12-2001, n. 15230, e Cass., 16-3-2001, n. 3852, in *Foro it.*, 2002, I, 727-739) – ha trovato recenti confutazioni, nelle fattispecie di accesso e di perquisizione illegale, condotte senza le richieste autorizzazioni amministrative e giudiziarie, od in presenza di una loro patente illegittimità, in base all'art. 52, 1°-3° comma, del d.p.r. n. 633/1972, od all'art. 33, 1°-3° comma, del d.p.r. n. 600/1973. Oggi, si tende ad affermare, seppur ancora isolatamente, che, laddove siano violati i diritti fondamentali di libertà, enunciati negli artt. 13, 14 e 15 Cost., l'inutilizzabilità processuale delle prove documentali eventualmente reperite per loro tramite discenda direttamente dai precetti costituzionali, senza alcun bisogno di divieti espressamente formulati nel sistema processuale e senza che, al riguardo, l'eventuale consenso dell'interessato possa costituire una scriminante o un'esimente della perpetrata illegittimità (cfr., ad es., sul punto, Cass., 1-10-2004, n. 19689, e Cass., 1-10-2004, n. 19690, in *Rep. Foro it.*, 2004, *Tributi in genere*, nn. 1045, 1046).

Tale ultimo indirizzo ha il suo diretto «precedente» nell'opinione, secondo la quale il divieto di utilizzazione delle prove documentali acquisite, a causa dell'illegittimità (ad es., per il riferimento a fonti anonime) del provvedimento di autorizzazione all'accesso ed alla perquisizione – nell'ambito della sua natura amministrativa, come tale del tutto sindacabile dal giudice – non avrebbe alcuna necessità di un'espressa previsione sanzionatoria, «... derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola ...» (così, ad es., Cass., sez. un., 21-11-2002, n. 16424, *ivi*, 2002, voce cit., nn. 1435-1436, e, per esteso, in *Foro it.*, 2003, I, 123-128; Cass., 18-7-2003, n. 11283, in *Rep. Foro it.*, 2003, voce cit., n. 1340; per altri spunti, cfr. già Cass., 8-8-1990, n. 8062, *ivi*, 1990, voce cit., n. 591).

(41) Sulla nozione e sulla tipologia di mezzi di prova riconosciuti dall'ordinamento, cfr., approfonditamente, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*⁶, cit., Parte generale, Padova, 2008, pp. XXX-579, sp. pp. 484-504.

(42) Il che vale, soprattutto, per le dichiarazioni o per gli scritti provenienti da terzi, da ritenersi del tutto inutilizzabili nelle parti in cui vi si enuncino mere valutazioni, mere opinioni o meri giudizi soggettivi di valore. Sul punto, con ulteriori rilievi, cfr. ancora FALSITTA, *op. cit.*, pp. 486-488.

La giurisprudenza comunemente insiste, peraltro in termini alquanto generici, sull'efficacia puramente «indiziaria» di siffatte dichiarazioni, non spiegando meglio il significato di questa definizione. In proposito, cfr. ancora, ad es., Cass., sez. trib., 25-01-2002, n. 903, in *Rep. Foro it.*, 2002, *Tributi in gen.*, n. 49 [“il divieto di ammissione della prova testimoniale nel giudizio davanti alle commissioni tributarie, sancito dall'art. 7, 4° comma, d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546, si riferisce alla prova testimoniale da assumere nel processo - che è necessariamente orale, di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi, e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio - e non implica, pertanto, l'inutilizzabilità, ai fini della decisione, delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale e rese da «terzi», e cioè da soggetti terzi rispetto al rapporto tra il contribuente-parte e l'erario; tali infor-

missibile, nel processo tributario, il ricorso alle *presunzioni semplici*⁴⁴. Quel che, tuttavia, non sembra dubbio è il fatto che il giudice tributario possa ammettere queste ultime, in base alla norma generale (art. 2727 c.c.), solo se esse siano dotate dei requisiti di gravità, di precisione e di concordanza, previsti nell'art. 2729, 1° comma, dovendo invece escluderne risolutamente l'ammissibilità, se esse siano comunque prive di quei requisiti.

Del pari, il divieto non incide minimamente sul potere del giudice di trarre, nell'ottica delle restanti prove per induzione, *argomenti di prova* dalla condotta processuale delle parti, in base al principio sancito dall'art. 116, 2° comma, c.p.c. Il che vale, con particolare intensità, nei confronti dell'amministrazione finanziaria, con riguardo alla mancata utilizzazione (in sede istrutto-

mazioni testimoniali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, e devono pertanto essere necessariamente supportate da riscontri oggettivi"]. Nel medesimo senso, cfr., ancora, Cass., sez. trib., 11-03-2002, n. 3526, *ivi*, 2002, voce cit., n. 121 ["In tema di contenzioso tributario, le dichiarazioni di terzi raccolte dalla polizia tributaria ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di testimonianza (quand'anche siano state, come nella specie, già rese in seno a procedimento penale), bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, sfornite, pertanto ex se, di efficacia probatoria, con la conseguenza che esse risultano del tutto inidonee, di per sé, a fondare un'affermazione di responsabilità del contribuente in termini di imposta, potendo soltanto (come nella specie) fornire un ulteriore riscontro a quanto già accertato e provato aliunde in sede di procedimento tributario"]; Cass., sez. trib., 14-08-2002, n. 12210, *ivi*, 2002, voce cit., n. 402 ["In tema di contenzioso tributario, il divieto di ammissione della prova testimoniale, sancito dall'art. 7, 4° comma, d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546, non comporta la conseguente inammissibilità della prova per presunzioni, ai sensi dell'art. 2729, 2° comma, c.c. - secondo il quale le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova testimoniale - poiché questa norma, attesa la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari, non è applicabile nel contenzioso tributario"]; Cass., sez. trib., 15-11-2000, n. 14774, *ivi*, 2001, voce cit., n. 1789 ["Il divieto di ammissione della prova testimoniale sancito nell'art. 7, 4° comma, d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546, si riferisce a quella da assumere nel processo e non implica l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che l'amministrazione finanziaria è legittimata a chiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento anche sul conto di un determinato contribuente; conseguentemente le dichiarazioni assunte in sede extraprocessuale rilevano quali semplici elementi indiziari, il cui valore può sempre essere contestato dal contribuente nell'esercizio del suo diritto di difesa"].

(43) Si afferma, perlopiù, che «la natura della materia ed il sistema dei mezzi di indagine a disposizione degli uffici e dei giudici tributari» renderebbe del tutto inapplicabile il limite probatorio, delineato nel cit. art. 2729, 2° comma, c.c. In tal senso, ad es., cfr. : Cass., 14-8-2002, n. 12210, in *Rep. Foro it.*, 2002, *Tributi in genere*, n. 1904 ; Cass., 4-5-2001, n. 6257, *ivi*, 2002, voce cit., n. 1685 ; Cass., 23-10-2006, n. 22804, *ivi*, 2007, voce cit., n. 1598.

(44) Si tratta di una conclusione ormai generalmente condivisa. Cfr., ad es., *ex plurimis* : Cass., 19 dicembre 1997, n. 12854, in *Corriere trib.*, 1998, 1897, e in *Rep. Foro it.*, 1998, voce "Tributi in genere", n. 1659.

(45) Con riferimento agli artt. 116, 2° comma, 167, 1° comma, e 416, 3° comma, c.p.c., cfr. ad es.

ria *ante causam* e/o in sede processuale) di documenti, che siano già in possesso della medesima, nonché al mancato assolvimento dell'onere di specifica e tempestiva contestazione dei fatti allegati *ex adverso*⁴⁵.

Ciò caratterizza e delimita nettamente la funzione giurisdizionale, a paragone di quei poteri amministrativi di accertamento che – in base a *presunzioni semplici* e talvolta, addirittura, sulla scorta delle c.d. *presunzioni super-semplifici* (come tali, svincolate dai menzionati tre requisiti)⁴⁶ – spettano comunque agli enti impositori ed ai relativi uffici, nell'istruzione del procedimento amministrativo di imposizione, ove l'utilizzazione dei meri *indizi* si configura con una maggiore ampiezza, salvo restando *a posteriori* il controllo giurisdizionale di legittimità, a supporto dei provvedimenti impositivi impugnabili⁴⁷.

A tal proposito, è necessario un ulteriore chiarimento.

A rigore, le *presunzioni legali*, nel diritto tributario, dovrebbero dirsi

(nel senso che : da un lato, anche l'amministrazione finanziaria sia soggetta al citato onere di specifica e tempestiva contestazione ; dall'altro, sia inapplicabile nel processo tributario il principio, secondo cui la contumacia del convenuto, liberamente apprezzabile nel processo civile ordinario, importerebbe ammissioni sulla domanda dell'attore, non essendo la contumacia, al pari del silenzio in campo negoziale, equivalente ad una manifestazione di volontà favorevole alle pretese dell'attore, il cui onere primario di prova rimane inalterato), Cass., 24-1-2007, n. 1540, e Cass., 24-11-2006, n. 24992, in *Foro it.*, 2008, I, 1625-1633, con nota di D. PARROTTA, 1625-1628. In particolare, nel senso che, a carico dell'amministrazione, siffatto onere di contestazione, correlato all'onere di prendere posizione sui fatti allegati dal contribuente, acquisendo d'ufficio i documenti rilevanti per la lite, già in possesso dell'amministrazione medesima, siano ancor più forti di quelli che gravano sul convenuto nel rito processuale ordinario, alla stregua dei principi ricavabili dall'art. 18 della l. 7-8-1990, n. 241, e dall'art. 6 della l. 27-7-2000, n. 212, cfr. Cass., 5-11-2004, 21209, in *Rep. Foro it.*, 2004, *Tributi in genere*, n. 1205. Più in generale, sul richiamo dell'art. 116, 2° comma, c.p.c. nel processo tributario (ai sensi dell'art. 39, 1° comma, del d.p.r. 26-10-1972, n. 636, nonché, oggi, dell'art. 1, 2° comma, del d.lgs. n. 546/1992), cfr., ad es., già Comm. trib. centr., 12-3-1990, n. 1971, *ivi*, 1990, voce cit., n. 2630 ; Comm. trib. centr., 19-10-1990, n. 6752, *ivi*, 1991, voce cit., n. 991 ; e poi Cass., 17-1-2002, n. 443, *ivi*, voce cit., n. 1896, nonché, per esteso, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 507, con nota di S. MAGNONE CAVATORTA, *Osservazioni sugli ordini istruttori delle commissioni tributarie all'amministrazione finanziaria*, cit., 511.

(46) Si vedano, a raffronto, l'art. 38, 3° comma, l'art. 39, 1° comma, lett. d) , e l'art. 39, 2° comma, lett. a)-d-bis), del r.d. n. 600/1973, per quanto riguarda, da un lato, le *rettifiche analitiche* e, dall'altro, la *determinazione sintetica* del reddito imponibile. Sui profili di legittimità dell'utilizzazione delle c.d. *presunzioni super-semplifici*, cfr., ad es., Cass., 13-2-2006, n. 3115, in *Rep. Foro it.*, 2006, voce cit., n. 71. Sui requisiti di ammissibilità delle *presunzioni semplici* e sulla conseguente *inversione degli oneri probatori*, ai sensi del cit. art. 39, 1° comma, lett. d), del d.p.r. n. 600/1973, cfr., ad es., Cass., 27-2-2002, n. 2891, *ivi*, 2002, voce cit., n. 1352 ; e Cass., 23-1-2003, n. 979, *ivi*, 2003, voce cit., n. 1291.

(47) Cfr., sul punto, ad es. : Cass., 19-12-1997, n. 12854, in *Rep. Foro it.*, 1997, *Tributi in genere*, n. 1508, nonché per esteso in *Corriere trib.*, 1998, 1897 ; Comm. trib. prov. Teramo, 23-1-1997, in *Riv. giur. trib.*, 1997, 463, con nota di GLENDI ; Comm. trib. prov. Brescia, 29-5-1997, in *Fisco*, 1997, 13343.

compatibili con i principi fondamentali dell'imposizione, commisurata secondo criteri di «progressività» alla variabile «capacità contributiva» dei cittadini (art. 53, 1°-2° comma, Cost.), soltanto se, lungi dal configurarsi come *assolute*, siano pur sempre *relative*, in quanto opponibili con prova contraria da chi vi abbia interesse. Nemmeno la Corte costituzionale, però, è sinora riuscita a prendere, sul menzionato problema, una ben chiara posizione. Da un lato, infatti, essa ha avuto modo di porre in luce, genericamente, quali sarebbero i requisiti essenziali di legittimità delle presunzioni legali in materia tributaria, ribadendo che esse dovrebbero poter sempre essere «... confortate da elementi concretamente positivi che le giustifichino razionalmente», sì da garantire «... che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva dell'obbligazione d'imposta...»⁴⁸. Dall'altro, essa ha talvolta fondato la ritenuta illegittimità di determinate presunzioni proprio sul loro carattere «assoluto», tale da non consentire, del tutto irrazionalmente, al controinteressato alcuna possibilità di «prova contraria»⁴⁹.

In ogni caso, a prescindere da alcune sporadiche ipotesi di presunzione legale «assoluta»⁵⁰, le presunzioni *semplici*, delle quali si avvalgono (accanto a

(48) In questi termini, sull'incostituzionalità del sistema previgente di commisurazione delle imposte sui redditi ai redditi dell'anno precedente (art. 18 l. 11-1-1951, n. 25 ; art. 10, 2° comma, d.p.r. 5-7-1951, n. 573), cfr. Corte cost., 28-7-1976, n. 200, in *Foro it.*, 1976, I, 2071-2073, sp. 2072 ; *adde*, ad es., con riguardo all'esclusione dall'ILOR dei redditi da lavoro autonomo, Corte cost., 26-3-1980, n. 42, *ivi*, 1980, I, 1567 (nel senso che le presunzioni tributarie non sarebbero in sé illegittime, pur dovendo fondarsi su «indici concretamente rivelatori di ricchezza», ovvero su «fatti reali», ancorché difficilmente accertabili, ad evitare presunzioni incontrollabili ed indiscriminate, costruite su «base fittizia»).

(49) In tal senso, ad es., si vedano : Corte cost., 11-3-1991, n. 103, in *Foro it.*, 1001-1009, con commento di M. ANNECCHINO, *L'Iciap e la sua costituzionalità : aumenta la confusione*, 1003-1007 (sulla ritenuta illegittimità dell'art. 1 d.l. 2-3-1989, n. 66, conv. in l. 24-4-1989, n. 144 ; vi si afferma, in particolare, 1009, che la presunzione in esame «... in quanto preclusiva di prova in *adverso*» sarebbe «... insuscettibile, per l'irrazionalità che ne deriva, di porsi come fonte rivelatrice di una concreta capacità contributiva») ; Corte cost., 25-2-1999, n. 41, *ivi*, 1999, I, 1110-1113, sulla ritenuta incostituzionalità dell'art. 26, 1° comma, del d.p.r. 26-4-1986, n. 131. laddove esso escludeva la prova contraria tendente a superare la presunzione di liberalità dei trasferimenti immobiliari, posti in essere tra coniugi.

(50) Si veda, ad es., ai fini della tassazione delle plusvalenze, la presunzione di un intento speculativo, insita nella rivendita di un immobile acquistato e non destinato ad uso personale da parte dell'acquirente e dei suoi familiari, entro i 5 anni dall'acquisto, ai sensi dell'art. 76, 3° comma, n. 2, del d.p.r. 29-9-1973, n. 597 [Cass., 21-3-2008, n. 7795, in *Rep. Foro it.*, 2008, *Redditi (imposte)*, n. 257]. È, invece, relativa, ai medesimi fini, la presunzione di inclusione fra i «redditi diversi» delle plusvalenze da rivendita immobiliare, prevista dall'art. 81, 1° comma, lett. b, e dall'art. 82, 1° comma, del t.u.i.r. 22-12-1986, n. 917 [Cass., 30-10-2006, n. 23352, *ivi*, 2006, voce cit., n. 865].

quelle c.d. *super-semplifici*) gli uffici impositori dell'amministrazione finanziaria, altro non sono, se non *presunzioni relative*, al pari di quelle che scaturiscono direttamente da norme di legge⁵¹, esonerando l'amministrazione medesima dall'onere diretto di comprovare taluno dei «fatti costitutivi» della pretesa tributaria (dato, in suo favore, presuntivamente per sussistente)⁵², ma comunque ammettendo il contribuente ad opporre, in via di eccezione ed in «prova contraria», l'esistenza di *altri* fatti («impeditivi», «estintivi» o «modificativi») capaci di elidere, di neutralizzare, o quanto meno di ridurre siffatta pretesa.

Si badi, comunque, che siffatte presunzioni, proprio perché scaturenti da fonti normative, danno per scontata ed acquisita, in quanto già presupposta *a priori* norma giuridica, la «ragionevolezza» dell'inferenza dal fatto noto a quello ignorato, sottraendo al giudice ogni potere di porne in discussione o di valutarne, caso per caso, la rispondenza ai parametri di gravità, di precisione e di concordanza, previsti dal cit. art. 2729 c.c. per le *praesumptiones hominis* senso tecnico⁵³. Del pari, il giudice tributario non potrà, a tal proposito, avvalersi di altre «supposizioni» o «presunzioni»⁵⁴, non legittimate da alcuna fonte

(51) Si vedano, ad esempio : a) l'imputazione *pro quota* a ciascun socio, «indipendentemente dalla percezione» effettiva, dei redditi prodotti in forma associata (art. 5, 1°-2° comma, t.u.i.r. n. 917/1986 ; sul punto, cfr. Cass., 8-7-2005, n. 14418, *ivi*, 2005, voce cit., n. 838 ; ed ancora Cass., 30-3-2007, n. 7910, *ivi*, 2007, *Tributi in genere*, n. 1219) ; b) la presunzione del diritto agli interessi, nella misura stabilita *ex art.* 1284 c.c., per i capitali dati a mutuo [art. 43, 2° comma, d.p.r. n. 597/1973 ; cfr. Cass., 7-11-2005, n. 21540, *ivi*, 2006, *Redditi (imposte)*, n. 773) ; c) le presunzioni di cessione e di acquisto, conseguenti alla «rilevazione fisica dei beni», che operano al momento dell'inizio delle operazioni di accesso, ispezione e verifica (cfr. già l'art. 53 del d.p.r. n. 633/1972 e poi gli artt. 1-4 della l. 10-11-1997, n. 441) ; d) la mancata preventiva vidimazione del libro giornale, quale presunzione relativa di inattendibilità dell'intera contabilità (cfr., sul punto, ad es., Cass., 15-6-2007, n. 14018, *ivi*, 2007, *Tributi in genere*, n. 1159). Ma si pensi, in particolare, alle presunzioni legali relative, attinenti all'imponibilità – salva restando la prova contraria a carico del contribuente, circa l'analitica esclusione o sottrazione di determinate operazioni dalla base imponibile – dei *movimenti bancari o postali* riscontrati nei conti correnti intrattenuti dal contribuente, ancorché intestati a familiari e/o contestati con terzi, in forza dell'art. 32, 1° comma, n. 7, del d.p.r. n. 600/1973, e dell'art. 51, 1° comma, n. 7, del d.p.r. n. 633/1972 [sul tema, ad es., cfr.: Cass., 1-10-2007, n. 20630, e Cass., 23-6-2006, n. 14675, *ivi*, 2006, *Tributi in genere*, nn. 1249, 1054 ; Cass., 21-1-2008, n. 1168, e Cass., 7-2-2008, n. 2843, *ivi*, 2008, voce cit., nn. 583, 619 ; Cass., 10-3-2006, n. 5365, *ivi*, 2006, voce cit., n. 1055 ; Cass., 5-10-2007, n. 20858, e Cass., 7-9-2007, n. 18868, *ivi*, 2007, voce cit., nn. 1276, 1277 ; Cass., 19-6-2001, n. 8340, *ivi*, 2002, voce cit., n. 1444].

(52) A norma dell'art. 2728, 1° comma, c.c.

(53) In tal senso, ad es., cfr. Cass., 23-6-2006, n. 14675, in *Rep. Foro it.*, 2006, *Tributi in genere*, n. 1054 (con riguardo all'art. 32 del d.p.r. n. 600/1973).

(54) Sul punto, in relazione a «dati e notizie comunque raccolti», *ex art.* 39, 3° comma, del d.p.r. n. 600/1973, nonché alla «supposizione della costanza del reddito» od alla «presunzione di equivalenza», ricavabili da «dati e notizie» relativi ad annualità d'imposta precedenti a quella oggetto

normativa, né potrà rifiutarne l'applicazione, invocando il divieto del *praesumere de praesumpto*⁵⁵, o ricorrere a generici criteri di «equità»⁵⁶ od infine, tantomeno fondare il proprio convincimento su di una visione del tutto soggettiva di un preteso «fatto notorio»⁵⁷.

Il che, nel determinare precise regole di riparto degli oneri di prova fra i soggetti in lite, non può non incidere significativamente, in particolar modo, sulla verifica giurisdizionale dei presupposti di legittimità del ricorso al *metodo* ed all'*accertamento induttivo*, in luogo delle *rettifiche* e dell'*accertamento analitico*⁵⁸, ogni qual volta occorra tener conto delle inevitabili ricadute, sul riparto degli *oneri di prova* fra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente, ascrivibili alle vere e proprie *presunzioni legali* od a quelle *pre-*

di accertamento induttivo, cfr. Cass., 21-12-2007, n. 27008, *ivi*, 2008, *Redditi (imposte)*, n. 225.

(55) Nel senso che siffatto divieto (conosciuto anche quale «presunzione da presunzione» o «presunzione di secondo grado») non sia operante, quando si tratti di correlare non già una presunzione semplice con altra presunzione semplice, bensì una presunzione semplice con altra presunzione legale, cfr. – avuto riguardo alla presunzione semplice di riconducibilità al contribuente di conti correnti bancari intestati a terzi, nonché alla presunzione legale di attribuibilità dei movimenti di siffatti conti ad operazioni imponibili del contribuente medesimo – Cass., 21-12-2007, n. 27032, *ivi*, 2008, *Tributi in genere*, n. 563; ed ancora Cass., 26-10-2007, n. 22531, *ivi*, voce cit., n. 1210.

(56) Sull'inammissibilità del ricorso del giudice alla c.d. «equità sostitutiva», nell'accertamento induttivo dei redditi, cfr., ad es., Cass., 26-8-2002, n. 12503, *ivi*, 2002, voce cit., n. 1928; Cass., 21-11-2005, n. 24520, *ivi*, 2005, voce cit., n. 1392.

(57) Nel senso che, pure nel diritto e nel processo tributario, il «fatto notorio», recando parziali deroghe al principio dispositivo ed a quello del contraddittorio, debba essere inteso «in senso rigoroso, e cioè come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire incontestabile» (sicché in tale concetto non potrebbero giammai farsi rientrare le «acquisizioni specifiche di natura tecnica» e «quegli elementi valutativi che richiedono il preventivo accertamento di particolari dati estimativi», quali sono le determinazioni dei prezzi di mercato e del valore corrente degli immobili), cfr., ad es., *ex plurimis*, Cass., 25-11-2005, n. 24959, *ivi*, 2006, *Prova civile*, n. 28, e, per esteso, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 1001, con nota di FANNI, *Sul «fatto notorio» e sulla sua inapplicabilità al valore degli immobili, ai fini dell'imposta di registro*.

(58) In merito alle preferenze da accordare alla *rettifica analitica* ed al conseguente «contraddittorio analitico», senza dare corpo a «vaghe presunzioni», cfr., ad es., quanto afferma Cass., 22-3-2001, n. 6945, *ivi*, 2003, voce cit., n. 1275.

(59) A proposito della rilevanza probatoria delle c.d. *percentuali di ricarico*, da reputarsi non già come «fatti noti», da cui sia legittimo risalire induttivamente alla conoscenza del «fatto ignorato» (art. 2727 c.c.), bensì quali mere «estrapolazioni statistiche di realtà non omogenee», da cui emergerebbero regole d'esperienza valutabili nell'ottica dell'art. 115, 2° comma, c.p.c., cfr., ad es., Cass., 9-9-2005, n. 18038, *ivi*, 2005, voce cit., n. 919; Cass., 9-9-2005, n. 18032, *ivi*, 2005, voce cit., n. 920; Cass., 13-1-2006, n. 643, *ivi*, 2006, voce cit., n. 966; Cass., 30-10-2007, n. 22938, *ivi*, 2007, voce cit., n. 1173; Comm. trib. reg. Lazio, 18-6-2007, *ivi*, 2008, voce cit., n. 1012.

sunzioni, di analoga struttura, sulle quali si fonda l'utilizzazione delle c.d. *percentuali di ricarico*⁵⁹, del c.d. *redditometro*⁶⁰ o dei dati medi presuntivi, ricavabili (categoria per categoria) dai noti, e temuti, *studi di settore*⁶¹.

Relazione tenuta in occasione del Corso di Torino il 15 aprile 2009.

(60) In proposito, con riguardo alla l. 30-12-1991, n. 413, nonché ai d.m. 10-9-1992 e 19-11-1992, nei loro riflessi sull'obbligo di motivazione degli atti impugnabili, cfr., ad es., Cass., 5-12-2007, n. 25386, *ivi*, e Cass., 30-10-2007, n. 22936, *ivi*, 2007, *Tributi in genere*, nn. 1143-1145; Cass., 22-2-2008, n. 4624, *ivi*, 2008, voce cit., nn. 647-648, nonché, per esteso, in *Giur. it.*, 2008, 1560, con commento di A. MARCHESELLI, *Contraddittorio con il contribuente e oneri di motivazione dell'ufficio, dai coefficienti presuntivi agli studi di settore*, 1560.

(61) Sul controverso tema, in relazione all'art. 62-*sexies* del d.l. 30-8-1993, n. 331, conv. in l. 29-10-1993, n. 427, ed al previo contraddittorio nell'istruzione amministrativa, cfr., ad es.: Cass., 28-7-2006, n. 17229, in *Riv. giur. trib.*, 2006, 1047, con nota di MARCHESELLI, *Per l'applicazione delle presunzioni semplici di cui agli studi di settore è necessaria la previa attuazione del contraddittorio*, 1048, nonché in *Rep. Foro it.*, 2006, *Tributi in genere*, n. 986; Cass., 14-3-2007, n. 5977, *ivi*, 2007, *Valore aggiunto (imposta)*, n. 386; Cass., 15-12-2006, n. 26919, *ivi*, 2007, *Tributi in genere*, n. 1167; Cass., 11-4-2008, n. 9613, *ivi*, 2008, voce cit., n. 725.

Sulle *fonti indiziarie* (quali sono, ad es., l'esistenza di «contabilità parallele» o l'accertamento di sospette «movimentazioni» sui c/c bancari, ai sensi dell'art. 32, 1° comma, n. 7, del d.p.r. n. 600/1973), da cui è possibile procedere per l'*accertamento induttivo*, ex art. 38, 4° comma, del d.p.r. n. 600 cit., cfr., ancora: Cass., 13-6-2005, n. 13808, *ivi*, 2005, voce cit., n. 984, nonché, per esteso, in *Corriere trib.*, 2005, 3103, con nota di P. BORRELLI, *I versamenti bancari sono imputati a ricavi salvo prova contraria*; Cass., 28-9-2005, n. 19003, in *Rep. Foro it.*, 2005, voce cit., n. 978; Comm. trib. reg. Lombardia, 28-2-2003, *ivi*, 2005, voce cit., n. 908.

Sui limiti di utilizzabilità degli indizi ricavabili dai predetti di settore, in rapporto al parametro di verifica desumibile dal criterio della *normalità*, cfr., ad es., Comm. trib. prov. Macerata, 22-3-2005, *ivi*, 2005, voce cit., n. 928.

Dr. Alberto MARCHESELLI
Professore associato di Diritto Tributario
presso l'Università di Torino

Lo Statuto del Contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla solidità per gli atti.

Sommario:

1. Il principio di proporzionalità.
2. Il principio del contraddittorio e la tutela giurisdizionale nel caso di sua omissione.
3. Effettività del contraddittorio e della valutazione dei suoi esiti: la tutela del contribuente, tra diritto interno e standard comunitari.

1. IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ.

Correlativo, in sede internazionale e comunitaria, del principio di buona fede è il **principio di proporzionalità**. Esso implica che il pubblico potere, tra due strumenti ugualmente idonei a raggiungere il risultato programmato, prescelga quello meno lesivo degli interessi potenzialmente pregiudicati. La vicenda della affermazione di tale principio nel diritto comunitario assume carattere paradigmatico delle modalità di creazione del diritto sopranazionale e costituisce uno dei settori più interessanti di sviluppo futuro delle attività professionali. Si tratta di un principio originario del diritto tedesco e limitato, in origine, a criterio di *interpretazione* della legge. Esso si è andato poi a estendere per oggetto e ambito di applicazione. Sotto il primo profilo, ha esteso la sua portata a *limite di legittimità* della attività amministrativa, prima, e legislativa, poi. Sotto il secondo, è transitato dal diritto tedesco al diritto comunitario, per poi iniziare un movimento di ricaduta, circolare, negli ordinamenti dei singoli paesi della Unione Europea¹.

(1) Tale vicenda è ricostruita in DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Montesilvano (PE) 2003, 33, e da EMILIOU, *The principle of Proportionality in European Law. A comparative Study*, Londra, 1995, 126 e ss. citato da DEL FEDERICO, *op. loc. ult. cit.* In tema si vedano anche LENAERTS KOEN – VAN NUFFEL, *Constitutional law of the European Union*, Sweet & Maxwell, 2005, nr. 5-042; VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in AA. VV. *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, 102 s.; MARCHESSOU, *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, *ibidem*, 244 ss.

Proporzionalità impone – per l’ordinamento comunitario e gli ordinamenti interni – la *congruità del mezzo al fine*, ovvero la realizzazione dei fini (comunitari e interni) con il minor sacrificio degli interessi contrapposti, meritevoli di tutela secondo il diritto comunitario². L’interesse finanziario dello Stato deve allora arrecare il minimo danno possibile agli interessi dei contribuenti³. Ciò incide in modo significativo sulla disciplina dei rapporti tributari.

Come nel caso visto sopra della buona fede, anche il principio di proporzionalità ha una rilevanza pratica notevole, sia perché *ratio* di disposizioni espresse, sia perché criterio di interpretazione della norme, sia perché canone di legittimità della azione del legislatore o della Amministrazione. Ad esempio, è (anche) il principio di proporzionalità alla base dell’art. 6, comma 4, Statuto (che vieta al Fisco di richiedere al contribuente documenti già posseduti dall’Amministrazione Finanziaria o da altre amministrazioni), oppure l’art. 12, comma 1, Statuto (che prevede che la verifica fiscale presso il contribuente debba avvenire con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività). Ma innumerevoli possono essere le applicazioni di tale principio, unitamente a quello di buona fede, nella pratica professionale. Così, ad esempio, nella fase della riscossione dei tributi tale principio appare un efficace strumento nelle mani del contribuente. La scelta dell’agente della Riscossione, Equitalia S.p.a., circa l’adozione di misure quali il fermo dei beni mobili registrati (art. 86 d.p.r. 602/1973) o l’iscrizione di ipoteca (art. 77 d.p.r. 602/1973) deve rispettare tale parametro. Deve essere ponderato il disagio inferto al contribuente con le esigenze della

(2) Per una rassegna della giurisprudenza comunitaria in materia si può vedere LUGATO, *Principio di proporzionalità ed invalidità degli atti comunitari nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Dir. comm. sc. int.*, 1991, 67 e ss. Tra le sentenze della Corte Giustizia UE si segnalano, ad esempio: 14 luglio 1967, Sagulo, 8/77, in *Raccolta*, 1495; 20 febbraio 1979, Buitoni, 122/78, in *Raccolta*, 677; 18 marzo 1980, Vaolsabbia, 154/78, in *Raccolta*, 907; 15 maggio 1986, Johnston, 222/84, in *Raccolta*, 1651; 11 luglio 1989, Schrader, 265/87, in *Raccolta*, 2237. DAVID, *Le principe de proportionnalité (PP) en droit fiscale communautaire (DFC) et Français (DFF)*, in LANG, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion : Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Colonia, 1995, 523 ss., citato da PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell’amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, 91 ss. Nella prospettiva italiana e amministrativistica in particolare si vedano GALETTA, *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.* 1994, 139 s. e A. SANDULLI, *La proporzionalità dell’azione amministrativa*, Padova, 1998.

(3) Corte Giustizia CE, Joined Cases C-286/94, C-304/95, C-401/95 and C-47/96, *Garage Molenheide BVBA v Belgian State*, punto 48 della motivazione, annotata da Pistone, *op. loc. ult. cit.*

riscozione. È questa la via, ad esempio, per contestare l'iscrizione di ipoteca su immobili a fronte di crediti di ridotto ammontare⁴.

Il fatto che tale regola sia immanente anche al diritto costituzionale italiano⁵ non rende il principio comunitario un inutile doppione. E non appare un caso, ma lo sviluppo coerente di una sicura tendenza, il fatto che l'art. 1, l. 11 febbraio 2005, n. 15, abbia espressamente introdotto nella disciplina della legge sulla trasparenza amministrativa (l. 241/1990), all'art. 1, il necessario rispetto, nell'attività amministrativa, dei principi dell'ordinamento comunitario, tra i quali rientra certamente quello di proporzionalità. Ove esso sia violato e siano in gioco valori comunitari, il giudice interno può (e deve), oltre che sollevare la questione di legittimità costituzionale, disapplicare la norma interna contrastante. Le due iniziative, ove la controversia concerna materia di rilievo comunitario, sono teoricamente e praticamente sovrapponibili.

Tale principio è di notevole importanza ed è ben lungi dal costituire un semplice doppione del principio di buona fede o di quello di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. Anche ammettendo che comportamenti vessatori contrari al principio di proporzionalità siano contemporaneamente anche in contrasto con la buona fede e la ragionevolezza, il principio comunitario potrebbe avere una rilevanza autonoma. La buona fede può determinare la illegittimità dell'atto amministrativo adottato in contrasto con essa, la irragionevolezza la eventuale illegittimità anche della norma che la preveda; ma la contrarietà con il principio di proporzionalità può consentire, direttamente al giudice tributario (senza sollevare la questione di legittimità costituzionale), di procedere alla **disapplicazione della legge**. Si tratta di un potere particolarmente efficace e penetrante, che non risulta ancora esercitato con adeguata disinvoltura dai giudici nazionali: esso però, nelle materie in cui siano in gioco interessi e politiche comunitarie (fattispecie assai frequente rispetto alla fiscalità) spetta a pieno titolo a ciascun giudice. Si può infatti notare che tale interferenza con l'attuazione del diritto comunitario non rileva soltanto nel campo delle materie c.d. armonizzate (ad esempio, in materia di imposta sul valore aggiunto), ma anche rispetto alla attuazione dei principi e delle libertà fondamentali riconosciute nel sistema dei Trattati e delle fonti comunitarie. Perché sia leso il diritto comunitario non è, insomma, necessario che sia impedita l'attuazione di un regolamento o di una

(4) In materia, Cassazione SS.UU., sentenza 22 febbraio 2010 n. 4077. La Corte esclude la iscrivibilità di ipoteche per crediti inferiori a 8 mila euro fondandosi sulla lettera dell'art. 77 d.p.r. 602/1973, ma alla base di tale decisione può essere posto il principio generale più ampio della proporzionalità.

(5) C. Cost., 19 dicembre 1991, n. 467.

direttiva analitica, ma è sufficiente che sia leso un principio di libertà riconosciuto dall'ordinamento europeo⁶. E valori e libertà quali la libertà di stabilimento, la libertà di circolazione dei capitali, e simili, sono assai frequentemente incisi dalle disposizioni tributarie, sostanziali o procedurali. La disapplicazione di norme interne per violazione del principio di proporzionalità non si presenta quindi come ipotesi di scuola, ma di notevole importanza pratica, specie in prospettiva.

2. IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO E LA TUTELA GIURISDIZIONALE NEL CASO DI SUA OMISSIONE.

Altro principio importante, su cui soffermarsi a proposito del procedimento tributario, è il **principio del contraddittorio**⁷. Esso implica che il soggetto destinatario degli effetti di un atto abbia il diritto di vedere ascoltate le sue

(6) Così, ad esempio, la Corte di Giustizia ha ritenuto che le regole dell'accertamento tributario possano costituire restrizione sia della *libera prestazione dei servizi* sia della *libera circolazione dei capitali*, vietata, rispettivamente, dagli artt. 56 e 63 Trattato Ue. In tema si veda CGUE, 11 giugno 2009, procedimenti riuniti C-155/08 e C-157/08, con nota di Marcheselli, *Accertamento di evasione estera, regime sanzionatorio e libertà comunitarie*, *Corriere Tributario*, anno 2009, fascicolo 31, 2516 - 2520.

(7) In tema, Basilavecchia, *Per l'effettività del contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2009, 2369. Beltramelli, *Avviso di accertamento notificato prima del termine previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del Contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 593. Coli F., *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, 1787. Consolazio M.L., *Principio del contraddittorio e L. n. 241/1990: prospettive di diritto tributario*, in *AA.VV., Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996, 345. D'Ayala Valva F., *La costituzione in giudizio della parte resistente e il diritto al contraddittorio nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, 690. Dominici R., *Le osservazioni del contribuente dopo la chiusura della verifica*, in *Corr. trib.*, 2006, 799. Ferlazzo Natoli L., Ingraio G., *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2010, 485. Lupi R., *Decisioni a sorpresa e difficoltà di prevedere l'atteggiamento del giudice sul rigore della prova*, in *Dial. dir. trib.*, 2004, 160. Magnani C., *Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario*, in *AA.VV., Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996. Miceli R., *Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1095. Miceli R., *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 371. Ragucci G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009. Renda A., *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. dir. trib.*, I, 95. Renda A., *L'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente e l'auspicata cristallizzazione del principio del contraddittorio anticipato*, in *Giust. trib.*, 2007, 237. Tundo F., *"Dialogo Fisco-contribuente" tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 809.

ragioni prima dell'adozione del medesimo. Tale principio vale sicuramente, e in modo indefettibile, nell'ambito dei procedimenti giurisdizionali, per i quali è espressamente affermato dall'art. 111 Cost. Nei giudizi esso implica che la domanda di una parte non possa essere accolta dal giudice senza che l'altra sia stata ascoltata.

In astratto, nei procedimenti amministrativi esso implicherebbe che il provvedimento non possa essere adottato senza che sia prima sentito il soggetto che ne subisce gli effetti. La applicazione del principio del contraddittorio in questi procedimenti, tuttavia, non è altrettanto immediata che in quelli giurisdizionali. La Costituzione non la prevede (per storica coerenza con il carattere *sovraordinato* dell'azione della Amministrazione), così come non è previsto, più in generale, nella Costituzione, il principio del **giusto procedimento amministrativo**⁸. Tuttavia, la Corte costituzionale ha ammesso che nel procedimento amministrativo *“trovano diretta e necessaria applicazione i principi relativi al diritto dell'interessato di conoscere gli atti che lo riguardano, una sua, pur limitata, partecipazione alla formazione degli stessi, e soprattutto la possibilità dell'interessato medesimo di contestarne il fondamento e difendersi di fronte agli addebiti che gli vengono mossi”*⁹. Per la Corte, pertanto, una sia pur *limitata* partecipazione alla formazione degli atti risulta imposta per *ogni* procedimento amministrativo, dipendendo poi dal tipo di procedimento l'ampiezza dei diritti da riconoscere all'interessato (ampiezza massima nei procedimenti disciplinari, attesa la natura sanzionatoria). La pienezza della tutela dell'interessato sarebbe comunque garantita dalla successiva fase giurisdizionale, che costituisce attuazione del diritto di azione e difesa di cui agli articoli 24 e 113 Cost.¹⁰

Tale impostazione restrittiva, criticata dalla dottrina più recente, ha cominciato a cedere, sotto vari aspetti e in vari settori¹¹.

(8) La Corte costituzionale ne ha finora escluso anche il possibile riconoscimento indiretto, sulla base della interpretazione dell'art. 97 Cost.: ad esempio C. Cost., ord. 1987, n. 503.

(9) C. Cost., sentenza 11 dicembre 1995, n. 505.

(10) C. Cost., sentenza 31 maggio 1995, n. 210.

(11) Fuori dall'ambito strettamente tributario, VIGNERA, *In difesa dell'unilateralità del procedimento monitorio*, in *Riv. esec. forzata*, 2008, n. 2, ove si rileva che *“in forza (anche) degli artt. 7-10 l. 7 agosto 1990, n. 241, la dialetticità integra attualmente un requisito coesistenziale alla stessa nozione giuridica di procedimento amministrativo*. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2005, II, 1291 ss. il quale rimarca che oggi *“il principio del giusto procedimento, e con esso il principio del contraddittorio, è inderogabile in procedimenti che si concludono con provvedimenti afflittivi della sfera giuridica del privato”*). Anche la giurisprudenza amministrativa mostra importanti aperture: *“l'avviso d'avvio del procedimento amministrativo ex art. 7, 1° comma, l. 7 agosto 1990, n. 241, costituisce principio generale dell'ordinamento ed è strettamente connesso con i canoni costituzionali dell'imparzialità e del*

Nei procedimenti tributari il diritto di contraddire del soggetto passivo non è previsto in via generale. Sono, anzi, previste norme che eccettuano tali procedimenti dalle norme previste per quelli amministrativi in genere. Così i diritti di partecipazione (comunicazione avvio del procedimento, visione atti, presentazione memorie, definizioni concordate), previsti in generale dalla legge 241/1990, non sono applicabili ai procedimenti tributari (l. 241/1990, art. 13, comma 2, in relazione agli artt. 7 e ss.).

La previsione di una applicazione generalizzata del contraddittorio ai procedimenti tributari non risulta neppure da norme generali previste dal diritto tributario, ma solo da norme settoriali, che verranno esaminate quindi più avanti, con riferimento ai singoli istituti.

Resta tuttavia qui lo spazio per alcune considerazioni comuni alle diverse fattispecie, che potranno essere svolte una volta per tutte in questa sede.

Il primo quesito è se, pur in assenza di una espressa previsione, il diritto al contraddittorio costituisca un principio generale dell'ordinamento. A questo proposito deve sottolinearsi come la necessaria previa consultazione dell'interessato, a ben vedere, può corrispondere a due diverse finalità.

La prima è quella, già messa in evidenza, di *strumento di garanzia* dell'interessato. La seconda, è quella di *strumento istruttorio*. Nel primo senso, il contraddittorio serve al contribuente per far valere le sue ragioni. Nel secondo, serve all'interesse pubblico, per avere una cognizione più completa degli interessi in gioco. Domandarsi se il contraddittorio sia principio generale e se, conseguentemente, la sua omissione determini invalidità del provvedimento, significa allora domandarsi se esso sia necessario per il conseguimento di tali scopi.

In effetti la risposta appare tendenzialmente positiva, e, altrettanto tendenzialmente, sotto entrambi i profili. Sotto quello dello strumento di garanzia, l'opinione tradizionale ritiene sufficiente la tutela rappresentata dalla impugnazione giurisdizionale successiva¹². Tale impostazione è dubbia: non è affatto equi-

buon andamento dell'azione amministrativa, onde non tollera interpretazioni che ne limitino arbitrariamente l'applicazione generalizzata a tutti i procedimenti, anche vincolati, perché la partecipazione al procedimento ha la sua ragion d'essere pure quando i presupposti dell'atto da adottare, pur se stabiliti in modo preciso e puntuale dalla legge, richiedano comunque un accertamento, nel cui ambito si deve garantire il contraddittorio con il privato" (Cons. Stato 22 maggio 2001, n. 2823).

(12) Così, in generale, C. Cost., sentenza 31 maggio 1995, n. 210. Nel diritto tributario, rispetto alla materia degli accertamenti bancari: Cassazione, Sezione tributaria, 16 settembre 2005, n. 18429.

valente poter contraddire prima dell'avviso di accertamento o, successivamente, pendenti i termini dell'impugnazione, pur sospesi, ovvero nel giudizio. La tutela differita implica una serie di oneri che non appaiono controbilanciati dalla (modesta) maggior speditezza di una procedura che rinunci al contraddittorio. In una sentenza recente la Corte di Cassazione ha cominciato infatti a valorizzare, in modo assai illuminato, la "non indifferenza" delle scelte dell'Amministrazione nella fase amministrativa, rispetto agli interessi del contribuente, demolendo il presupposto logico della giurisprudenza in rassegna. In un caso in cui ad un soggetto erano stati notificati atti tributari di dubbia efficacia, all'argomentazione dell'Amministrazione che una "notifica inutile" non avrebbe avuto alcuna efficacia lesiva degli interessi del privato, la Corte risponde testualmente che restano fermi *"gli effetti di danno che può comunque produrre nella sfera giuridica del destinatario [la notifica asseritamente inutile], a prescindere dalle intenzioni dell'emittente (in un caso come quello in esame, ad esempio, è evidente che il destinatario degli atti ha la necessità di rivolgersi ad un professionista per verificare se e quali effetti possa produrre un atto definito "innocuo" dalla controparte, anche se poi in ipotesi l'atto si riveli effettivamente innocuo)"*¹³.

Se dunque è valorizzabile come "danno" (*rectius*, apprezzabile lesione di interesse) il fatto di dover essere costretti a rivolgersi a professionista per comprendere la natura di un atto inutile, non può che essere, sulla base di uno stringente ragionamento *a fortiori*, danno rilevante il fatto di vedersi costretti addirittura all'impugnativa giurisdizionale di atti che potenzialmente avrebbero potuto essere scongiurati ove fosse stato attuato il contraddittorio, specificamente previsto da norme di legge.

La conclusione esce poi notevolmente rafforzata ove si consideri il secondo profilo, attinente la dimensione istruttoria, in particolare nel diritto tributario. In esso, infatti, l'Amministrazione estranea al rapporto da accertare, deve verificare dati e circostanze proprie del contribuente: essa usualmente formula delle ipotesi (sulla reale consistenza della ricchezza del contribuente) che attraverso il contraddittorio possono essere adeguate alla realtà individuale. Tale situazione è particolarmente evidente nelle ipotesi, tipiche del diritto tributario, come ad esempio in materia di *studi di settore*, e tutte le volte che l'accertamento sia fondato su presunzioni, in cui la ricostruzione della ricchezza del contribuente viene tentata attraverso dati medi e *standard* non elaborati sulla realtà del singolo. Lo spostamento in avanti del contraddittorio (meglio, dell'offerta di contraddittorio), appare produrre in questi casi effetti irrimediabili: la sua attuazione costi-

(13) Cassazione, Sezione tributaria, 26 febbraio 2009, n. 4622.

tuisce uno strumento di acquisizione da parte dell'Ufficio di dati fondamentali per la corretta fotografia della materia imponibile. Rinunciarvi significa rinunciare ad adeguare il provvedimento alla realtà su cui esso deve incidere, e costringere l'Amministrazione alla adozione di provvedimenti *astratti*, con sacrificio sia del principio di *imparzialità* sia a quello di *buon andamento* della Pubblica Amministrazione. Imparzialità impone che la P.A., prima di provvedere, accerti diligentemente la situazione di fatto su cui interviene, sia pure con strumenti ragionevoli e non defatigatori. Buon andamento impone, nel ponderato utilizzo delle risorse, che si eviti l'emissione di accertamenti «al buio», suscettibili di ragionevole modifica o ritiro alla luce degli elementi offerti dal contribuente. Sacrificare il contraddittorio negli accertamenti, massime in quelli fondati su dati *standard* o presuntivi, significa allora sacrificare non solo gli interessi del contribuente ma pure emettere provvedimenti ad alto rischio di essere infondati ed erronei, con ovvia dispersione di risorse.

Tali considerazioni sono state accolte dalla giurisprudenza più moderna. Essa ha, innanzitutto, cominciato con il riconoscere la dimensione istruttoria del contraddittorio, affermando che, nel caso di accertamenti non fondati su elementi tratti dalla realtà propria del contribuente, esso è “*strumento indefettibile di adeguamento dell'accertamento alla realtà concreta del contribuente*”¹⁴. In una seconda fase, è stata la giurisprudenza comunitaria¹⁵ a rilevare che i diritti fondamentali riconosciuti dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri e dai trattati da essi sottoscritti sono valori che la Corte deve garantire, rispetto alla applicazione di norme comunitarie, ovvero di norme interne che vadano a interferire con obiettivi o la sfera di applicazione del diritto comunitario¹⁶. Essa, nella sua giurisdizione in materia di questioni pregiudiziali, può ben essere chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità di normative interne (o anche comunitarie) con i principi fondamentali¹⁷. E il diritto di difesa è un principio fondamentale comu-

(14) Cassazione, Sezione V civ., 28 luglio 2006, n. 17229, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2006, 1048 ss., con nota di MARCHESELLI, *Per l'applicazione delle presunzioni semplici di cui agli studi di settore è necessaria la previa attuazione del contraddittorio*. Per l'orientamento precedente oposto, si può vedere nella giurisprudenza di merito Comm. Trib. Prov. Macerata, 14 novembre 2003, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big Ipsa*.

(15) CGUE, 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé, in *Rass. Trib.*, 2009, 2 con nota di Ragucci, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, ivi 580 ss.

(16) CGUE, sentenza 6 marzo 2001, causa C-274/99 P, Connolly/Commissione, *Raccolta* pag. I-1611, punto 37.

(17) CGUE, sentenze 18 giugno 1991, causa C-260/89, ERT, in *Raccolta* pag. I-2925, punto 42, e 4 ottobre 1991, causa C-159/90, Society for the Protection of Unborn Children Ireland, in *Raccolta* pag. I-4685, punto 31.

nitario, anche nella fase del procedimento amministrativo, e implica il diritto del soggetto i cui interessi possano essere pregiudicati dalla azione amministrativa di esporre preventivamente le proprie ragioni¹⁸.

Da ultimo, è stata la Corte di Cassazione a riconoscere, a Sezioni Unite, che il contraddittorio è requisito necessario del *giusto procedimento tributario*, indipendentemente dalla espressa previsione di legge, quanto meno con riguardo alle ipotesi di accertamento fondato su dati *standard* e non relativi alla situazione specifica del singolo contribuente⁹.

Ne deriva la conclusione che l'**accertamento tributario non preceduto dal contraddittorio è sicuramente nullo ove si tratti di un accertamento fondato su dati non tratti dalla situazione del singolo contribuente**²⁰ ovvero quando, pur fondato su dati tratti dalla realtà del singolo contribuente (esempio gli esiti di una verifica nei locali della attività) esso comporti l'applicazione di **sanzioni**²¹. Non è, invece, ancora pacifica la conseguenza della nullità nel caso, invero marginale, di accertamento tributario fondato su dati specifici del contribuente e non comportante l'applicazione di sanzioni. La nullità non è stata ancora affermata in modo consolidato dalla giurisprudenza interna italiana²², ma è già riconosciuta da quella comunitaria²³. La soluzione adottata finora dalla giurisprudenza interna è tuttavia fortemente dubbia, specie nei casi in cui il contraddittorio sia previsto da norme espresse (ad esempio, in materia di presunzioni da dati bancari, sui cui si veda oltre).

Altra questione è se l'omissione del contraddittorio determini, accettate le premesse di cui sopra, l'**invalidità del procedimento automaticamente, quale vizio formale**, ovvero si produca solo quando il contribuente

(18) CGUE, sentenze 14 luglio 1972, causa 55/69, Cassella Farbwerke Mainkur/Commissione, in *Raccolta* pag. 887; 29 giugno 1994, causa C-135/92, Fiskano/Commissione, *Racc. pag. I-2885*, nonché 13 settembre 2007, cause riunite C-439/05 P e C-454/05 P, Land Oberösterreich e Austria/Commissione, in *Raccolta*, pag. I-7141.

(19) Cassazione, SS.UU., 18 dicembre 2009, n. 26635. Si può notare come la giurisprudenza della Cassazione resti più arretrata di quella comunitaria, atteso che riconosce l'indefettibilità del contraddittorio nel caso di accertamenti tributari fondati su dati *standard*, e non in via generale. Essa lo ritiene elemento del giusto procedimento tributario solo in tali casi, non abbandonando quindi del tutto ancora la prevalente dimensione istruttoria di esso.

(20) Cassazione, SS.UU., Sent. 18 dicembre 2009, n. 26635.

(21) C. Cost., sentenza 11 dicembre 1995, n. 505.

(22) Sul tema si veda oltre, a proposito della norma di cui all'art. 12 Statuto. In tema di nullità conseguente alla mancata instaurazione del contraddittorio previsto ai fini dell'accertamento con adesione: Commissione tributaria II grado Trento, Sezione I, 11 marzo 2009, n. 16, in *GT Rivista di Giurisprudenza tributaria*, 2009, fascicolo 11.

(23) CGUE, 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé.

dimostri che tale omissione ha **concretamente leso le sue esigenze difensive**, sia pure nella fase amministrativa. In questa seconda linea argomentativa, per aversi nullità per omesso contraddittorio, il contribuente dovrebbe dimostrare che avrebbe avuto “qualcosa di decisivo da dire” in sede di contraddittorio amministrativo. Tale impostazione talvolta è stata fatta propria dalla giurisprudenza²⁴. Essa però non è pacifica e in altre decisioni si è ritenuto che il vizio avrebbe una natura procedimentale e formale²⁵. Questa ultima soluzione è indubbiamente preferibile, se vista con l’occhio del difensore tributario, ma è certamente più prudente tener presente la possibile linea alternativa, apprestandosi sempre ad argomentare anche il rilievo sostanziale del contraddittorio: enunciando i profili che esso avrebbe consentito di valorizzare. Il rischio di veder considerata “pretestuosa” l’eccezione di omesso contraddittorio indubbiamente esiste. Quel che è certo (per approfondimenti si veda l’ultimo Capitolo, § 1) è che, ove si ritenesse valorizzabile l’omesso contraddittorio solo quando il contribuente dimostri che in esso egli avrebbe potuto avanzare una argomentazione vincente, il vizio di omesso contraddittorio sarebbe svuotato di rilievo: in tali casi il contribuente potrebbe già ottenere l’annullamento dell’accertamento in forza di quella argomentazione (e il fatto che non gli sia stata consentita in sede procedimentale non avrebbe autonomo peso).

Resta infine da domandarsi, sul piano pratico, quale sia l’area di applicazione temporale del progressivo riconoscimento del carattere indefettibile del contraddittorio nel procedimento tributario. Il quesito è: **la giurisprudenza innovativa, che riconosce che in mancanza di contraddittorio l’accertamento è nullo, è applicabile e, se sì, senza limiti agli accertamenti pregressi?** In linea di principio, il mutamento di orientamento giurisprudenziale sulla interpretazione di norme non costituisce una ipotesi di retroattività: la disposizione che prevedeva il contraddittorio esisteva già al momento dell’accertamento e la sentenza che ne riconosce la necessità *porta alla luce* un precetto che già esisteva. Se ciò è vero in termini formali, non vi è dubbio che, in termini sostanziali, almeno quando il nuovo orientamento contraddica un pacifico ed espresso orientamento interpretativo opposto, un effetto di sorpresa vi può essere. Tale effetto è ancora più netto nelle ipotesi in cui il nuovo orientamento si riallacci, non alla interpretazione di una norma specifica, ma a un

(24) Cassazione, Sezione tributaria, 9 aprile 2010, n. 8481. Contra, implicitamente, Cassazione, Sezione tributaria, 11 giugno 2010, n. 14105.

(25) Cassazione, Sezioni Unite 19 dicembre 2009, n. 26635 ha ritenuto nullo l’accertamento fondato su studi di settore non preceduto dal contraddittorio, senza richiedere la prova della concreta lesione delle possibilità difensive del contribuente.

principio generale. Si comprende, allora, come la giurisprudenza italiana abbia mostrato perplessità circa l'applicazione generalizzata del principio della necessità del contraddittorio a tutti gli accertamenti già emanati, quando tale necessità derivi da sentenze della Corte di Giustizia UE, fondate su principi generali e si tratti di giurisprudenza innovativa²⁶. La limitazione della applicazione alle procedure in corso va però valutata con attenzione. Sul piano formale è dubbia la possibilità del giudice interno di limitare l'area di efficacia temporale di decisioni comunitarie. Sul piano sostanziale, essa può parere giustificata sono nei casi in cui l'innovazione fosse *ragionevolmente imprevedibile*. Se ciò è ancora ipotizzabile nel caso di giurisprudenza fondata su principi generali, per definizione dotati di un ampio margine di vaghezza (anche se la soluzione è incerta, trattandosi pur sempre di interpretazioni di principi esistenti e non di vera e propria creazione di norme nuove), è fortemente dubbio che sia imprevedibile, invece, il mutamento di orientamento interpretativo di singole disposizioni specifiche, pur in presenza di un orientamento giurisprudenziale precedente opposto²⁷. Ciò, a maggior ragione, quando esso non sia stato orientamento univoco, e/o sia stato controverso nella dottrina. Ad esempio, in presenza di norme specifiche e analitiche che prevedono chiaramente l'attuazione del contraddittorio (si pensi all'art. 32 d.p.r. n. 600/1973 in tema di **accertamenti bancari**, oppure a quanto disposto dall'art. 12 Statuto,) e pur a fronte di orientamenti giurisprudenziali che neghino che la sua omissione determini nul-

(26) Così, Cassazione, Sezione tributaria, 9 aprile 2010, n. 8481 ha espresso l'avviso che non sarebbe possibile l'applicazione della interpretazione recata nella sentenza Sopropé della Corte UE sopra citata agli accertamenti già emanati, perché sarebbe irragionevolmente sorpreso l'affidamento della Amministrazione sulla non necessità del contraddittorio: visto che esso non era previsto in materia doganale da alcuna disposizione espressa applicabile in Italia, ma deriverebbe dal principio comunitario del *giusto procedimento*. Tale soluzione appare fortemente dubbia, atteso che, per tacer d'altro, trascura che il contraddittorio prima dell'accertamento risultava comunque prescritto in Italia dall'art. 12, comma 7, Statuto. Oltre che per le ragioni di cui al testo la sentenza va contestualizzata osservando che, nella fattispecie, il problema del contraddittorio viene comunque affrontato incidentalmente e non entra nei presupposti della decisione: la Corte rileva infatti che il contribuente non aveva dimostrato di essere stato concretamente leso nelle sue ragioni difensive dalla omissione del contraddittorio. La sentenza trascura invece il problema se il motivo di nullità dell'avviso di accertamento possa essere rilevato d'ufficio, quando non dedotto dal contribuente (nel senso della necessaria eccezione di parte, che non sarebbe possibile oltre i limiti per l'introduzione dei motivi in primo grado: Cassazione, Sezione tributaria, 5 maggio 2010, n. 10802).

(27) L'affidamento nell'orientamento giurisprudenziale prevalente è comunque stato ritenuto tutelabile da Cassazione, Sezione II civile, ord. 17 giugno 2010, n. 14627, quantomeno nel senso di ritenere scusabile l'errore indotto da esso, quanto al rispetto di termini processuali.

lità, non pare proprio che potrebbero sussistere ostacoli all'estensione degli effetti di un diverso orientamento interpretativo ai procedimenti in corso: il contraddittorio era già immanente al sistema, e con specificità ed evidenza ben maggiori rispetto a quando esso derivi da vaghi principi generali.

3. EFFETTIVITÀ DEL CONTRADDITTORIO E DELLA VALUTAZIONE DEI SUOI ESITI: LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE, TRA DIRITTO INTERNO E STANDARD COMUNITARI.

È ora giunto il momento di soffermarsi sulla ipotesi opposta a quella considerata nel paragrafo precedente, quella della effettiva attuazione del contraddittorio. L'ipotesi, intermedia, in cui il contraddittorio sia stato offerto (dall'Ufficio) ma non sfruttato (dal contribuente), infatti, è già stata esaminata sopra: l'inerzia del contribuente può determinare le sole **preclusioni** previste dalla legge (ad esempio, art. 32, ultimi due commi, d.p.r. 600/1973) o gli effetti già visti in ordine alla ripartizione delle spese processuali.

Anche nel caso di attuazione del contraddittorio si presentano dei profili problematici bisognosi di considerazione: essi costituiscono due corollari distinti della necessità della **effettività del contraddittorio**: il primo è stabilire se lo spazio offerto al contribuente sia stato *sufficiente*; il secondo è stabilire quali siano gli oneri dell'Ufficio che ritenga non accogliere le osservazioni e argomentazioni oppostegli. Un primo punto appare infatti chiaro: se nel contraddittorio gli obblighi della parte pubblica si esaurissero con il consentire un formale e limitato diritto di parola, si tratterebbe di una garanzia apparente: il Fisco disporrebbe non di discrezionalità ma di **mero arbitrio** di valutazione.

Tale considerazione trova piena corrispondenza con il principio, comunitario, del **diritto a una tutela effettiva**²⁸ che può costituire un eccellente parametro per la soluzione del problema, anche dal punto di vista interno: non tanto e non solo in forza della sua diretta applicazione, quanto per la intrinseca plausibilità del modello che rappresenta. Ci si può pertanto giovare della giurisprudenza in tema di difesa nell'ambito del procedimento amministrativo elaborata in quella sede²⁹. Punto di partenza, in proposito, è che in gioco non vi è il solo interesse del contribuente, ma anche l'interesse dello Stato a una effi-

(28) Il principio trova la sua origine e tradizionale campo di applicazione rispetto ai ricorsi giurisdizionali (CGUE sentenza 15 aprile 2008, causa C-268/06, Impact, Racc. pag. I-2483, punto 46 e giurisprudenza ivi citata) ma si è via via esteso anche alla fase amministrativa (CGUE, 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé).

(29) CGUE, 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé.

ciente esazione dei tributi. Tali interessi devono trovare un equo contemperamento.

In questo quadro, un primo profilo concerne l'**adeguatezza dello spazio consentito per l'espressione del contraddittorio**. La dimensione ottimale di essa dipende: *a)* dalla rilevanza che le decisioni da adottare rivestono per gli interessati (di tal che, maggiore è l'entità della potenziale lesione, per qualità degli interessi o entità del loro pregiudizio, maggiore spazio andrà dato alla difesa); *b)* dalla complessità della fattispecie concreta, dei procedimenti e della legislazione da applicare (di tal che, a maggiore complessità di norme o procedure, dovrà corrispondere maggior ampiezza delle possibilità difensive); *c)* dal numero di soggetti che possono essere coinvolti (maggiore il numero, più ampio lo spazio difensivo); *d)* dagli altri interessi pubblici o privati che devono essere presi in considerazione.

Quanto alla fattispecie concreta, in particolare, l'ampiezza di termini e modalità di difesa è variabile che dipende dalla complessità delle operazioni di cui trattasi, la distanza, qualità e frequenza dei rapporti intrattenuti con l'Amministrazione (di tal che a operazioni più complesse, maggiori distanze e difficoltà di comunicazione, minore consuetudine nei rapporti, deve corrispondere maggiore spazio difensivo). Deve, altresì, tenersi conto delle dimensioni dell'impresa o soggetto contribuente (come fattore indicativo della qualità e complessità della sua organizzazione e specializzazione dei suoi apparati: entro certi limiti a maggiori dimensioni può corrispondere maggiore agio di esplicitare le difese, pur non potendosi escludere che, in fatto, in certe ipotesi, a maggiori dimensioni corrisponda, al contrario, maggiore complessità).

Infine, devono verificarsi anche le *modalità attraverso le quali si è svolto il controllo* e il procedimento tributario in genere: nel caso di operazioni prolungate svoltesi presso la sede del contribuente, è ragionevole pensare che egli avesse già avuto una rilevante quota di opportunità di conoscere le ragioni delle iniziative subite e interagire con gli operanti. È molto interessante osservare che, secondo la giurisprudenza comunitaria, il fatto che il controllo tributario si sia svolto "sul campo" e nella sfera del contribuente (ad esempio mediante una verifica nei suoi locali) non esclude la doverosità del contraddittorio³⁰. In effetti, da un lato, la presenza fisica del contribuente rappresenta, di fatto, una occasione di confronto, ma, dall'altro, nell'ottica della salvaguardia dei principi, la formalizzazione di una fase di contraddittorio appare ne-

(30) E in ciò la sua giurisprudenza si differenzia da quella di Cassazione, SS.UU., Sent. 18 dicembre 2009, n. 26635, che lo ritiene necessario solo negli accertamenti fondati su dati *standard*.

cessaria a rendere evidente e rilevabile la soddisfazione delle esigenze difensive. L'effettuazione di operazioni sul campo, in assenza di una fase documentata e formale di contraddittorio, insomma, ha un rilievo più limitato: non soddisfa *ex se* il diritto della difesa, ma può ridurre lo spazio procedimentale necessario alla sua esplicazione, potendosi ritenere che, almeno in parte, il contribuente possa aver tratto informazioni sulla sua posizione dal fatto di assistere diligentemente alle fasi della ispezione.

L'effettività del contraddittorio va poi verificata anche sotto il profilo del **diritto a un esame effettivo delle proprie doglianze**. Questo aspetto si presta ad essere valutato, in primo luogo, sotto un profilo estrinseco e materiale: la congruità del tempo utilizzato dall'Autorità Fiscale per l'esame delle osservazioni. A questo proposito, la regola sembra dover essere *relativa*: le norme devono prevedere (e la prassi deve rispettare) termini che appaiano *congrui* a **una seria considerazione delle ragioni addotte**. Strumentale a tale congruità è, sul piano legislativo, la previsione di termini non troppo brevi *in assoluto* (come potrebbe essere la previsione di un termine unico di 24 ore, qualunque sia la questione da esaminare) e il riconoscimento di una certa *elasticità* operativa. Sul piano della prassi amministrativa, la congruità dei tempi effettivamente dedicati all'esame delle questioni dipende, come variabile, dal tasso di complessità delle argomentazioni contrapposte. Grosso modo, tanto più le argomentazioni opposte salgono nei valori di complessità, novità e apparente pertinenza, tanto maggiore deve essere lo *spatium deliberandi*.

Il secondo profilo, praticamente relevantissimo, concerne il **controllo della motivazione** dell'atto tributario e il suo possibile vizio di **omessa considerazione degli elementi emersi dal contraddittorio**. La questione dell'**obbligo di motivazione** dell'Ufficio tributario su tali dati è reiteratamente emersa in materia di accertamenti fondati su studi di settore³¹ ma costituisce un problema generale. L'omessa valorizzazione degli elementi offerti dal contribuente comporterebbe illegittimo sacrificio dei valori del diritto alla difesa in sede procedimentale e buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione. Ne consegue, in pratica, che provvedimenti tributari che, per i ristretti tempi di emissione³² o la tecnica motivazionale, non appaiano aver dato conto, sia pure implicitamente, degli elementi offerti dal contribuente sareb-

(31) Ne trattano sia la giurisprudenza (Cassazione, Sezione V civ., 28 luglio 2006, n. 17229) che la prassi amministrativa (si veda ad esempio la *Guida agli Studi di Settore* al punto 18, reperibile online sul sito www.finanze.it).

(32) Si vedrà più avanti il tema della rilevanza del termine che ai sensi dall'art. 12 Statuto deve intercorrere, in caso di verifica, prima della emissione dell'avviso di accertamento.

bero, di per sé, **viziati da nullità**. Ciò non significa tuttavia che l'Ufficio abbia l'onere di puntuale e analitico contrasto di tutte le eccezioni del contribuente, financo le più fantasiose e defatigatorie, ma deve intendersi come necessità di una motivazione che dimostri che le ragioni e circostanze allegate dal contribuente sono state *a) prese in considerazione, b) adeguatamente valutate e c) ragionevolmente superate*. Nello sviluppo logico e discorsivo della motivazione può ben accadere, allora, che il superamento di tali eccezioni non corrisponda a una serie analitica di obiezioni espresse, ma risulti dal complesso del ragionamento. La questione sembra doversi risolvere nello stesso modo in cui, nell'ambito giurisdizionale, viene risolto il problema della motivazione della sentenza, rispetto alle argomentazioni ed eccezioni delle parti. Il criterio è quello della comparazione tra il tessuto della motivazione e le allegazioni di cui si discute. La motivazione è sufficiente se anche gli argomenti non espressamente menzionati possono ritenersi confutati, implicitamente, con il ragionamento che viene esplicitato nella motivazione, se il provvedimento continua a *reggere*, se, insomma, la motivazione costituisca, non ostante la mancanza di una espressa confutazione degli esiti del contraddittorio, un “*discorso giustificatorio, non soltanto accessibile a tutti ma potenzialmente da tutti condivisibile*”³³. Anche in questo caso non è possibile formulare regole rigide, se non quella della coerenza e ragionevole condivisibilità.

Relazione tenuta in occasione del Corso di Camogli il 20 gennaio 2011.

(33) Così Mazzarella, *Analisi del giudizio civile di Cassazione*, Padova, 1983, 59.

**Avv Giuliana PASSERO - Giudice presso la Commissione
Tributaria Regionale del Piemonte**

**LA DOMANDA RICONVENZIONALE E L'APPELLO
INCIDENTALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO**

I) LA DOMANDA RICONVENZIONALE.

Si intende con “domanda riconvenzionale” quella proposta dal convenuto nei confronti dell’attore nell’ambito del medesimo processo, al fine di ottenere un provvedimento a sé favorevole, diverso e indipendente dal rigetto totale o parziale della domanda dell’attore.

Il codice di procedura civile all’art. 36 disciplina solo i tempi e i modi di proposizione della domanda riconvenzionale nel processo ordinario di cognizione e ne determina gli effetti sulla competenza in relazione alla pretesa originaria dell’attore, mentre tralascia di fornire una definizione dell’istituto e di individuarne le condizioni di ammissibilità.

Con riferimento alle esigenze di definizione dell’istituto deve richiamarsi la distinzione tra *domanda* ed *eccezione* riconvenzionale; nella giurisprudenza civile viene evidenziato come, a fronte della comune deduzione di un diritto diverso da quello oggetto della domanda dell’attore, si differenzia la finalità della domanda del convenuto: ove egli chieda solo la reiezione della domanda attrice, per incompatibilità del diritto opposto in riconvenzionale, si avrà *eccezione riconvenzionale*; **ove egli chieda, invece, una pronuncia favorevole indipendente dal rigetto totale o parziale della domanda dell’attore si avrà *domanda riconvenzionale*.**

Peraltro, differisce tra le due ipotesi anche il valore dell’accertamento giurisdizionale: nella prima (eccezione) si avrà solo un accertamento *incidenter tantum* del diritto opposto dal convenuto in via riconvenzionale, destinato a spiegare effetti limitati al giudizio nel quale è posto in essere; nella seconda (domanda) l’accertamento avrà efficacia di cosa giudicata tra le parti ex art. 2909 cod. civ., anche nelle eventuali liti che insorgessero in futuro tra le stesse parti relativamente ad altre pretese derivanti dal medesimo rapporto.

Nel processo che ci occupa, il Titolo II - capo I – “Procedimento dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale”, nella Sezione I – “Introduzione del giudizio” del D. Lsgl. 546/1992, l’art. 23 rubricato “ *Costituzione in*

giudizio della parte resistente”, si chiude senza alcun riferimento alla possibilità per detta parte di proporre domanda riconvenzionale. Nonostante il richiamo alle norme del codice di procedura civile, **tale istituto non è infatti ritenuto compatibile con la natura del processo tributario.**

L’art. 19 D.lgs. 31/12/1992 n. 546 e l’impugnazione su atti

Insegna la Suprema Corte che il giudizio avanti le Commissioni Tributarie, la cui struttura è caratterizzata da un meccanismo d’instaurazione imperniato sull’impugnazione di uno degli **atti** specificamente indicati dall’art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (e, prima, nell’art. 16 del DPR 26 ottobre 1972 n. 636), ed il cui oggetto è rigorosamente circoscritto al **controllo di legittimità formale e sostanziale dell’atto impugnato**, nei limiti delle contestazioni sollevate dal contribuente con i motivi dedotti nel ricorso introduttivo di primo grado, l’indagine sul rapporto tributario è necessariamente limitata al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere dall’Amministrazione finanziaria con l’atto impositivo, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso enunciati. E pertanto inammissibile la domanda riconvenzionale, da chiunque proposta, potendo, la sentenza del giudice tributario decidere, oltre che sui già citati atti di cui all’art. 19, su eventuali pretese del contribuente fatte valere soltanto mediante l’impugnazione di un atto di diniego emesso su un’istanza presentata all’ente impositore, ovvero del silenzio rifiuto formatosi sulla medesima istanza ai sensi delle lettere g) ed h) della norma citata.

In questo senso si è consolidata una costante giurisprudenza, sostanzialmente dal 1972 in poi.²

Ancor più esplicitamente, in una delle prime sentenze che sin dal 2001 si sono occupate segnatamente dell’argomento in quest’ultimo decennio, la Corte di Cassazione, ha statuito, con richiamo negativo alle norme del codice

(2) Sez. 5, **Sentenza** n. 20516 del 22/09/2006 (Rv. 593415) -*Presidente:* Favara U. *Estensore:* D’Alonzo M. *Relatore:* D’Alonzo M. *P.M.* Apice U. (*Parz. Diff.*) -Polizzi (*Gentili*) contro Min. Economia e Finanze (*Avv. Gen. Stato*) -(Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Torino, 28 Settembre 2001) ;Nello stesso senso si veda:

Sez. 5, **Sentenza** n. 15317 del 30/10/2002 (Rv. 558113) -*Presidente:* Papa E. *Estensore:* Cicala M. *P.M.* Gambardella V. (*Conf.*)

Min. Finanze ed altro (*Avv. Gen. Stato*) contro Hydrostudio consulting engineers Srl (*Non cost.*) -(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Venezia, 22 maggio 1997). -177293 TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA

di procedura civile: “ è esclusa, (nel processo tributario), la proponibilità, da parte dell’Ufficio finanziario, di domande riconvenzionali secondo le previsioni di cui agli artt. 36 e 167 cod. proc. civ., non potendosi richiedere al giudice tributario una pronuncia che vada oltre il provvedimento impositivo in concreto emanato o che tenga il posto di un provvedimento ulteriore ”.³

L’argomento tuttavia non può prescindere, così come ha insegnato la Suprema Corte, da altre considerazioni inerenti la questione.

Quando la materia tributaria era devoluta al giudice ordinario, questi, secondo gli ordinari principi processualciviltistici, poteva conoscere anche di

TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - IN GENERE - Oggetto - Limitazione al controllo della legittimità dello specifico atto impugnato - Domanda riconvenzionale - Proponibilità - Esclusione - Conseguenze - Accertamento ILOR e IRPEG - Impugnazione - Contestuale richiesta in via riconvenzionale di deduzione dal reddito di una spesa - Ammissibilità - Esclusione.

*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 (e, prima, nell’art. 16 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636), 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. Ne deriva che il contribuente, in sede di impugnazione di avviso di accertamento dei redditi per IRPEG e ILOR, **non può chiedere in via riconvenzionale la deduzione (per l’intero) di una spesa (nella specie, una spesa di interesse artistico ai sensi dell’art. 65 del d. P. R. 22 dicembre 1986, n. 917), in ordine alla quale non aveva formulato istanza in sede di denuncia dei redditi, ne’ presentato domanda di rimborso chiedendo l’applicazione del beneficio..***

(3) Sez. 5, Sentenza n. 7407 del 30/05/2001 (Rv. 547152) -Presidente: Cantillo M. Estensore: Graziadei G. P.M. Apice U. (Conf.) -Sitim Srl (Scandurra ed altro) contro Min. Finanze (Avv. Gen. Stato) -(Cassa senza rinvio, Comm. Trib. Reg. Friuli. V. G., 25 giugno 1997).

177293 TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - IN GENERE - Domande riconvenzionali da parte dell’Ufficio finanziario - Proponibilità - Esclusione - Fondamento.

Attesa la natura del processo dinanzi alle commissioni tributarie, avente un oggetto circoscritto al controllo della legittimità formale e sostanziale degli atti impositivi impugnati dal contribuente, con indagine sul rapporto tributario delimitata al riscontro della consistenza della pretesa con i medesimi atti fatta valere, è esclusa, in esso, la proponibilità, da parte dell’Ufficio finanziario, di domande riconvenzionali secondo le previsioni di cui agli artt. 36 e 167 cod. proc. civ., non potendosi richiedere al giudice tributario una pronuncia che vada oltre il provvedimento impositivo in concreto emanato o che tenga il posto di un provvedimento ulteriore.

Riferimenti normativi: Cod. Proc. Civ. art. 36 CORTE COST., Cod. Proc. Civ. art. 167 CORTE COST., Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546 art. 19 CORTE COST. PENDENTE, Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546 art. 18 CORTE COST. PENDENTE, DPR 26/10/1972 num. 636 art. 16 CORTE COST.

eventuali domande riconvenzionali⁴; lo stesso accade quando il giudice adito (ordinario) ha giurisdizione *ratione legis*: si veda ad esempio il caso dell'opposizione all'ingiunzione fiscale ai sensi del Regio Decreto 14/04/1910 n. 639.⁵

Anche per quando attiene la giurisdizione in **materia doganale**, passata dal giudice ordinario alle commissioni tributarie, si è verificata una restrizione dell'area di tutela. Infatti, secondo una costante giurisprudenza⁶,

(4) *Sez. 1, Sentenza n. 3595 del 25/05/1983 (Rv. 428477) -Presidente: BRANCACCIO A. Estensore: BATTIMELLI E. P.M. LA VALVA L. (CONF) -AM PROV CL contro COMUNE CL - 154083 428477 RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - CON INGIUNZIONE FISCALE (TRIBUTI INDIRECTI ED ENTRATE PATRIMONIALI) - IN GENERE - MEZZO ORDINARIO DI REALIZZAZIONE DELLA PRETESA TRIBUTARIA - CONTESTAZIONE IN SEDE GIUDIZIARIA DELLE LEGITTIMITÀ DELLA PRETESA - REALIZZAZIONE DELLA PRETESA FISCALE MEDIANTE IL TITOLO COSTITUITO DALLA SENTENZA DEL GIUDICE - AMMISSIBILITÀ.**

Seppure l'ingiunzione fiscale di cui al **R.d. 14 aprile 1910 n. 639** costituisce il mezzo ordinario di realizzazione della pretesa tributaria in forza del potere di autotutela dell'amministrazione impositrice (nella specie, riscossione dell'imposta di consumo pretesa da un comune), nulla vieta che tale amministrazione, una volta contestata in Sede giudiziaria la legittimità della pretesa, possa realizzare la pretesa stessa, sia pure diversamente strutturata, mediante il titolo costituito dalla sentenza del giudice, regolarmente investito della questione mediante domanda riconvenzionale.*

Riferimenti normativi: Regio Decr. 14/04/1910 num. 639 art. 1 CORTE COST., Regio Decr. 14/04/1910 num. 639 art. 2 CORTE COST., Regio Decr. 14/04/1910 num. 639 art. 3 CORTE COST., Regio Decr. 14/04/1910 num. 639 art. 9 CORTE COST.

(5) *Sez. 5, Sentenza n. 22027 del 13/10/2006 (Rv. 595130) -Presidente: Saccucci B. Estensore: Di Iasi C. Relatore: Di Iasi C. P.M. Velardi M. (Conf.) -Donelli (Costi) contro Min. Finanze (Avv. Gen. Stato) -(Rigetta, App. Milano, 20 Novembre 2001)*

154088 RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - CON INGIUNZIONE FISCALE - OPPOSIZIONE - IN GENERE - Parte convenuta - Amministrazione creditrice - Poteri processuali - Domande riconvenzionali - Proponibilità - Giudice adito - Poteri - Portata.

L'opposizione a ingiunzione fiscale dà luogo ad un ordinario giudizio di cognizione, nel quale il contribuente assume la veste formale e sostanziale di attore e l'amministrazione creditrice quella di parte convenuta, alla quale spettano, quindi, tutti i poteri processuali ricollegati a tale posizione, compreso quello di proporre domande riconvenzionali riflettenti il medesimo rapporto di imposta in contestazione. Il giudice adito, pertanto, deve procedere alla verifica, non solo della legittimità dell'ingiunzione, ma anche - in piena autonomia e nei limiti della domanda proposta dall'opponente, nonché delle eventuali domande riconvenzionali dell'ente opposto - delle condizioni di forma, cui l'esercizio della pretesa tributaria è dalla legge subordinato, ed altresì della legittimità della pretesa medesima sotto l'aspetto sostanziale, al fine di accertare se ed in quali limiti si siano realizzati gli elementi ed i presupposti di fatto della fattispecie impositiva.

Riferimenti normativi: Regio Decr. 14/04/1910 num. 639 art. 3 CORTE COST.- Massime precedenti Vedi: N. 1210 del 1980 Rv. 404708 -Massime precedenti Vedi Sezioni Unite: N. 10189 del 1994 Rv. 488894

fermo restante l'onere del destinatario d'impugnare l'ingiunzione nei casi ove previsto con il giudizio di opposizione, l'amministrazione può svolgere una domanda riconvenzionale sull'esistenza dell'obbligazione doganale. Tale possibilità non è, ovviamente, ammessa nel processo dinanzi alle commissioni tributarie, che è un giudizio di annullamento e non ammette, come si è detto, la proposizione di domande riconvenzionali.

Anche tale vicenda, secondo parte della Dottrina, ripropone la problematica dell'ampiezza di tutela giurisdizionale nel processo tributario e fa sorgere sospetti di incompatibilità del sistema coi principi di pienezza ed effettività della tutela giurisdizionale garantiti dagli articoli 24, 103 e 113 della Costituzione.

Pare opportuno, per un migliore inquadramento sistematico della problema, richiamare l'attenzione sui pericoli che derivano da un'eccessiva enfattizzazione della costruzione del processo tributario come «giudizio sul rapporto». Tale formula è stata costruita per giustificare pronunce del giudice tributario che decidono, ad esempio, un'aliquota diversa da quella applicata dall'amministrazione, e cioè sentenze con effetto satisfattorio che esulerebbero dallo schema tradizionale di un processo rescindente. Ma tale formula non può certamente trasformare il processo tributario, che resta nella sua essenza un giudizio costitutivo / di annullamento, in un ordinario processo di cognizione, quale ad es. quello di opposizione a decreto ingiuntivo. Non trova concorde illustre Dottrina pertanto, l'affermazione secondo cui l'amministrazione, che ha emesso l'atto impugnato, assume nel processo la posizione di attore, né può essere considerato manifestazione di tale regola il fatto che spetta all'amministrazione l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa tributaria: ciò deriva semplicemente dalla consapevolezza degli ordinamenti moderni circa l'egualianza delle parti nel processo, pubblica amministrazione o contribuente che siano.⁷

Da questa argomentazione discende che anche per quanto ci occupa non si può mai prescindere da un'accurata esegesi dell'art. 19 D.Lsgl. 546/92, che si colloca a fulcro del sistema poiché la risposta circa la proponibilità della domanda riconvenzionale nel processo tributario trova esito negativo atteso che l'accertamento della sussistenza o non sussistenza di un debito tributario deve essere sempre (e solo sempre) mediata attraverso la contestazione di un

(6) Si veda Sez. Un., n. 10189 / 94.

(7) Si vedano, per una definizione della natura del giudizio tributario, le sentenze della Sezione tributaria della Cassazione n. 22932 / 05 e 20398 / 06 in materia di dividend washing.

atto dell'Amministrazione (anche nella forma del "silenzio-rifiuto"): non è quindi consentito un accertamento del rapporto sostanziale se non in sede di ricorso attraverso uno specifico atto.

Circa la portata della norma ultima citata, molte sono le voci in proposito se sia cioè articolo con elencazione esaustiva o, al contrario, norma da potersi leggere con l'ampiezza dell'analogia per assicurare un'adeguata attuazione dei principi costituzionali attraverso una dilatazione della tipologia di atti impugnabili: le applicazioni giurisprudenziali di tale tendenza sembrano comportare, infatti, un vero e proprio ricorso all'analogia (che deve tuttavia, allo stato, ritenersi vietata), come dimostra il caso della qualificazione degli atti di autotutela tributaria come impositivi.⁸

Una via adeguata potrebbe essere quella della questione di legittimità costituzionale dell'art. 19 per contrasto coi principi in tema di garanzia giurisdizionale, in quanto non consentirebbe una piena e adeguata tutela pur in presenza di una clausola di giurisdizione esclusiva.

D'altronde, con la recente sentenza n. 24011 del 6/11/2007, la Suprema Corte ha dichiarato improponibile l'azione di accertamento negativo nel giudizio di opposizione ad ingiunzione fiscale qualora non emerga volontà impositiva dell'amministrazione nei confronti di un determinato soggetto di imposta, in ciò ribadendo ancora una volta l'assoluta imprescindibilità dell'azione di impugnazione su atti, segnatamente quelli di cui all'art. 19 citato.

L'emendatio libelli

Circa la posizione delle parti e le possibilità concrete di difesa del convenuto-parte resistente, poste le restrizioni *ut supra* delineate, si è obiettato tuttavia che l'Ufficio resistente è in effetti l'attore sostanziale nel giudizio cui è concesso, nei limiti delle controdeduzioni di cui all'art. 23 D.Lsgl. 546/92, una

(8) Nelle sentenze 16778 / 05 e 7388 / 07 le Sezioni Unite della Cassazione hanno osservato che un'interpretazione il più possibile estensiva dell'art. 19 (nella specie, al fine di farvi rientrare gli atti di autotutela tributaria) è imposta dai principi costituzionali. L'ipotesi dell'autotutela è, però, diverso dal già ricordato caso dell'azione di mero accertamento, in quanto nel primo caso vi sarebbe un altro giudice competente (quello amministrativo), mentre nel secondo non vi sarebbe alcuna tutela giurisdizionale. Mi pare utile ricordare gli atti dell'Intendente di finanza con cui poteva essere disposta la sospensione della riscossione, in relazione ai quali, non essendo gli stessi inclusi nel catalogo degli atti impugnabili di cui all'art. 16 del d.P.R. 72/ 632, veniva riconosciuta la giurisdizione del giudice amministrativo, secondo l'ordinario criterio di riparto interesse legittimo / diritto soggettivo: si veda Sez. Un., sentenza n. 4618 / 89 e, più di recente, n. 5557 / 02.

emendatio libelli.

In realtà l'ambito delle controdeduzioni e difese può essere assai ampio: in un'ottica evolutiva di sistema e rispetto allo specifico argomento "istanza di rimborso", per la sentenza n. 22567 del 28 ottobre 2004 (depositata il 1° dicembre 2004) della suprema Corte di Cassazione, la doglianza del contribuente secondo cui all'Ufficio non è consentito introdurre in primo grado un profilo di difesa estraneo alle ragioni addotte a supporto del provvedimento negativo del rimborso, è destituita di fondamento giuridico; il giudice tributario di prime cure può, infatti, negare il diritto al rimborso in base a quanto dedotto dall'ufficio, per la prima volta, in sede di controdeduzioni.

Ed infatti, la motivazione (extraprocessuale) di rigetto di un'istanza di rimborso troppo sintetica o non esaustiva **può essere integrata con argomentazioni giuridiche ulteriori in sede processuale, purché desumibili dagli stessi fatti (materiali) oggetto della controversia**. In tale ipotesi, secondo i Giudici di legittimità e secondo i principi processualcivilistici, valevoli anche nel nostro processo, non si determina una *mutatio* ma al più un'*emendatio libelli*⁹ purché nell'ambito oggettivo della controversia. Ciò anche in considerazione del fatto che, sul piano processuale, la posizione dell'Ufficio, il quale si difende dall'impugnazione del rigetto di un'istanza di rimborso, è diversa rispetto a quella dell'Ufficio che abbia esplicitato una pretesa tributaria (impugnata dal contribuente), quale l'avviso di accertamento o di liquidazione, o l'irrogazione di una sanzione, delimitando così in via assoluta l'oggetto del contendere.

Il fisco, in sede di controdeduzioni, secondo la Suprema Corte potrà quindi aggiungere non elementi di fatto nuovi ma semplici argomentazioni, che non erano state esplicitate nel provvedimento di diniego impugnato. La sentenza di prime cure che respinge il ricorso del contribuente sulla base dell'ulteriore argomentazione giuridica, contenuta nella costituzione dell'ufficio, non sarà pertanto viziata da extrapetizione poichè trattasi di argomentazione ritualmente introdotta in giudizio.

(9) Il divieto di *mutatio libelli* non è posto solamente a tutela del diritto di difesa e del principio del contraddittorio, situazioni giuridiche queste, comunque, connotate dal principio dell'inderogabilità e non certo disponibili dalle parti, ma anche al servizio della *ratio* pubblicistica dell'ordinato e celere svolgimento del giudizio.

La *mutatio libelli* introduce un tema di indagine nuovo e tale da disorientare la difesa dell'altra parte, in dispregio del contraddittorio.

Per la Cassazione, sentenza n. 16262 del 19/08/2004, la *mutatio libelli* consiste in una pretesa nuova, diversa da quella originaria, nel senso che di quest'ultima innova l'oggetto e introduca nel processo nuovi temi di indagine.

In definitiva, è sempre consentito all'Amministrazione finanziaria, nel corso del giudizio avente a oggetto il rigetto di un'istanza di rimborso, prospettare ulteriori argomentazioni giuridiche rispetto a quelle espresse in sede amministrativa nell'atto di diniego. Da questo principio deriva che il giudice di merito può ritenere legittimo un provvedimento di diniego sulla base di un motivo esposto dall'Amministrazione finanziaria in sede di controdeduzioni.

Secondo l'orientamento prevalente dunque, fatto proprio anche dalla Dottrina¹⁰, l'Ufficio non può proporre domande riconvenzionali e **le controdeduzioni**, effettuate all'atto della costituzione in giudizio, si differenziano dalle domande riconvenzionali in quanto si **limitano a contrastare i motivi addotti dal ricorrente ed a esplicitare meglio le ragioni della pretesa, espresse nell'avviso d'accertamento o nell'atto impugnato.**

Diversamente dall'*emendatio libelli* di cui sopra, e nei limiti in cui è ammessa, non è peraltro configurabile per l'Ufficio l'introduzione di motivi "aggiunti" a quelli indicati nell'avviso d'accertamento la cui motivazione cristallizza il titolo della pretesa, "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche" della stessa (si pensi all'impossibilità per l'ufficio di sostituire in via contenziosa il metodo di rilevazione della materia imponibile prescelto per l'accertamento), se non nei limiti sopra descritti anche dalla Suprema Corte.

Si tratterebbe nel caso di specie di una *mutatio libelli*, non ammessa nel nostro ordinamento, né sarebbe possibile spiegare per l'Ufficio tali motivi sotto celate spoglie di mera eccezione riconvenzionale, di per sé ammissibile, ma non in questa ipotesi, pena l'inammissibilità, atteso che, così facendo si andrebbe in ogni caso a modificare, ampliandolo, l'oggetto della domanda iniziale.

(9) Di Giacomo, "No alla riconvenzionale in ambito tributario" in FISCOoggi del 26/01/2005.

II) L'APPELLO INCIDENTALE

TITOLO II - IL PROCESSO

CAPO III - Le impugnazioni

Sezione II - Il giudizio di appello davanti alla Commissione Tributaria regionale

Art. 54 D.Lsgl. 546/92 - Controdeduzioni dell' appellato e appello incidentale
«Le parti diverse dall'appellante debbono costituirsi nei modi e nei termini di cui all'art. 23 depositando apposito atto di controdeduzioni.

Nello stesso atto depositato nei modi e termini di cui al precedente comma può essere proposto a pena d'inammissibilità appello incidentale».

Non diversamente che nel processo civile, anche nel giudizio che ci occupa, occorre individuare chi partecipa al giudizio d'appello. Nel comma 1^o dell'art. 54 cit. sono indicate le parti del processo innanzi alla Commissione Tributaria regionale: esse sono l'appellante e l'appellato. Secondo i principi processualciviltistici, quivi applicabili tutte le parti che hanno partecipato al processo di primo grado sono legittimate a proporre appello (se soccombenti) avverso la sentenza della Commissione provinciale e nei confronti di tutte le stesse parti va instaurato il contraddittorio.

Poiché l'appello (e l'appello incidentale) sono mezzi di gravame sulla sentenza, come detto, le parti del processo che possono avere interesse all'appello sono quelle soccombenti anche solo parzialmente nel giudizio di primo grado.

Dal dispositivo della sentenza dell'organo di prime cure può risultare, infatti, che il giudice abbia:

- accolto tutte le domande del ricorrente;
- respinto tutte le domande dello stesso;
- accolto solo alcune delle domande del ricorrente;
- tutte le ipotesi di cui sopra senza aver tuttavia pronunciato su alcuni motivi di ricorso.

E quindi:

La **parte soccombente** può esperire gravame avverso la sentenza resa dalla Commissione Tributaria Provinciale a mezzo di appello, secondo le modalità di cui agli artt. 52 e 53 da notificarsi a tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato a norma dell'art. 22 commi 1,2,e 3 (art. 53 comma 2);

La **parte totalmente vittoriosa**, appellata, svolge le sue difese in un apposito atto di controdeduzioni, con onere di riproporre le questioni ed eccezioni non accolte in primo grado (art. 54 comma 1). Si tratta di un atto mutuato dal processo civile (art. 343 c.p.c.). In particolare, per quanto direttamente interessa, non è tenuta a proporre gravame incidentale (che risulterebbe anzi inammissibile), essendole sufficiente richiamare le precedenti censure e ribadire tutti i motivi già esposti in prime cure, con la specificazioni circa le omesse pronunce da parte del Giudice di prime cure che andremo a dire.

Diversamente avviene nel caso della cd. **soccombenza ripartita**, che si verifica quando le parti contrapposte siano rimaste reciprocamente <e parzialmente> soccombenti su distinti capi della sentenza. Mentre, in caso di appelli separati, la riunione dei gravami avverso la medesima sentenza è resa obbligatoria dall'art. 335 c.p.c., richiamato dall'art. 49, in ipotesi di proposizione di un primo gravame (principale), l'altra parte dovrà proporre appello incidentale con l'atto di controdeduzione, ancora una volta secondo lo schema regolato dal codice di procedura civile.

Ai sensi dell'art. 54 comma 2 può altresì essere proposto appello incidentale. L'appello incidentale costituisce lo strumento processuale che l'ordinamento concede all'**appellato**, laddove quest'ultimo sia risultato, al termine del giudizio di primo grado, **parzialmente soccombente**.

In tal caso l'appellato proporrà appello incidentale al fine di ottenere la modifica di quei punti della sentenza, che disattendono le sue doglianze, o meglio di quegli effetti pregiudizievoli della sentenza stessa.

Presupposto anche dell'appello incidentale, dunque, (così come avviene per le impugnazioni in generale) è costituito dalla soccombenza. Essa costituisce l'essenza dell'interesse ad impugnare, poichè solo laddove la sentenza possa, in qualche modo, andare a pregiudicare le ragioni della parte, questa sarà legittimata ad agire al fine di conseguire un miglior risultato rivolgendosi al giudice di secondo grado.

***Appello principale ed appello incidentale (Incidentale tempestivo ed incidentale tardivo)*¹¹**

(11) Sez. 5, **Sentenza** n. 11080 del 07/05/2008 (Rv. 603488) -*Presidente: Saccucci B. Estensore: D'Alonzo M. Relatore: D'Alonzo M. P.M. Fucci C. (Conf.)* -Min. Economia Finanze ed altro (Avv. Gen. Stato ed altri) contro Massignani (Massignani) -(Rigetta, Comm. Trib. Reg. L'Aquila, 27 Febbraio 2001)

177380 TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - PROCEDI-

L'appello si definisce principale se è il primo in ordine di tempo ad essere proposto; è, invece, incidentale se successivo a quello principale. Al fine dell'individuazione del momento di proposizione dell'appello rileva esclusivamente la data di notificazione dello stesso (art.16, comma 5) rispetto al termine di deposito del secondo presso la Commissione Tributaria Regionale.

Incidentale tempestivo ed incidentale tardivo. L'appello incidentale, inoltre, si distingue in tempestivo e tardivo:

- L'appello incidentale tempestivo è proposto nel termine di sessanta giorni dalla notificazione della sentenza, ovvero entro un anno dalla pubblicazione della stessa.¹²

MENTO DI APPELLO - ATTO DI APPELLO - APPELLO INCIDENTALE - Appello incidentale tardivo - Contenuto - Questioni diverse da quelle prospettate con l'appello principale - Ammissibilità - Fondamento.

In tema di contenzioso tributario, l'appello incidentale tardivo può riguardare anche questioni diverse da quelle prospettate con l'appello principale, non potendo attribuirsi a questo strumento di difesa una pienezza diversa da quella dell'appello incidentale civile, tenuto conto della tendenziale equiparazione del processo tributario a quello civile, prevista dall'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, nonché del disposto degli artt. 49 e 54 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, i quali richiamano per le impugnazioni tributarie le norme processuali civili, con la sola esclusione dell'art. 337 cod. proc. civ., e non pongono alcuna limitazione in ordine ai contenuti dell'appello incidentale.

Riferimenti normativi: Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546 art. 49 CORTE COST. PENDENTE, Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546 art. 54 CORTE COST. PENDENTE, Cod. Proc. Civ. art. 334, Cod. Proc. Civ. art. 343- Massime precedenti Vedi: N. 11349 del 2001 Rv. 549127 Massime precedenti Vedi Sezioni Unite: N. 24627 del 2007 Rv. 600589

(12) Sez. 5, **Sentenza n. 16285 del 23/07/2007** (Rv. 600855) -**Presidente: Paolini G. Estensore: Marinucci G. Relatore: Marinucci G. P.M. Ciccolo PPM.**-(Conf.) -Min. Economia Finanze ed altro (Avv. Gen. Stato ed altri) contro Mesa Srl -(Rigetta, Comm. Trib. Reg. Milano, 12 Ottobre 2001)

177380 TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - PROCEDIMENTO DI APPELLO - ATTO DI APPELLO - APPELLO INCIDENTALE - Termine per la proposizione dell'appello incidentale - Natura perentoria - Conseguenze - Inammissibilità dell'impugnazione incidentale tardiva - Sussistenza.

Nel processo tributario l'appello incidentale deve essere proposto a pena d'inammissibilità entro 60 giorni dalla notificazione del gravame, e l'intempestività di esso è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo.

Riferimenti normativi: Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546 art. 23 CORTE COST. PENDENTE, Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546 art. 54 CORTE COST. PENDENTE-Massime precedenti Vedi: N. 21212 del 2004 Rv. 577965, N. 26391 del 2005 Rv. 587339, N. 11809 del 2006 Rv. 591053, N. 22023 del 2006 Rv. 595309

- L'appello incidentale tardivo L'ipotesi pur non essendo espressamente prevista dal coordinato disposto del decreto legislativo, è da considerarsi ammissibile (Russo, , Milano, 2005, 266) in virtù del richiamo operato dall'art. 49, che tra le altre disposizioni applicabili alla impugnazione delle Commissioni tributarie include anche l'art. 334 c.p.c., che appunto contempla la regola per la quale *«le parti, contro le quali è stato proposta impugnazione e quelle chiamate ad integrare il contraddittorio a norma dell'art. 331, possono proporre impugnazione incidentale anche quando per esse è decorso il termine o hanno fatto acquiescenza alla sentenza»*. L'appellato, decaduto dalla facoltà di proporre impugnazione per decorrenza dei termini ovvero per aver prestato formale acquiescenza alla sentenza, una volta ricevuta la notificazione dell'atto di appello è reintegrato nei termini per l'appello, che potrà proporre osservando i termini ed i modi previsti dall'art. 54, 1° co. < = proposto oltre i termini ordinari d'appello, ma entro i sessanta giorni dalla notificazione dell'appello principale (art. 54 comma 2). >

La particolarità dell'appello incidentale tardivo è che lo stesso, traendo legittimazione dalla proposizione dell'appello principale, segue le vicende processuali di quest'ultimo. Ove, infatti, l'appello principale dovesse essere colpito da inammissibilità, medesima sorte toccherebbe all'impugnazione tardiva.

In merito invece all'**appello incidentale tardivo** si deve osservare quanto segue.

La regola è orientata a consentire alla parte parzialmente soccombente, che in astratto si presume disposta ad accettare la sentenza soltanto nell'ipotesi che anche l'altra parte l'accetti, di attendere le decisioni di quest'ultima senza occuparsi del termine per l'impugnazione. L'ordinamento nel consentire l'impugnazione incidentale tardiva e quindi consentendo a ciascuna parte la facoltà di attendere che sia l'altra parte ad impugnare per prima, si trova nella necessità di considerare ammissibile anche l'impugnazione proposta oltre il termine, garantendo alla parte di proporre la propria impugnazione anche quando la stessa abbia prestato acquiescenza espressa, tacita e presunta.

In quest'ultimo caso quindi, la prestata acquiescenza si configura quale causa estintiva del potere di proporre l'impugnazione principale ma non del potere di impugnare in via incidentale tardiva.

Per lungo tempo la giurisprudenza era orientata nel senso di ritenere che la impugnazione incidentale tardiva fosse possibile soltanto nel caso in cui

avesse ad oggetto il capo della sentenza investito della impugnazione ovvero un capo connesso o da esso dipendente.

L'orientamento dopo non poco tempo (Cass. sez. un., 7.11.1989, n. 4640, FI, 1989, I, 3405) doveva finalmente essere rivisto alla luce soprattutto della ricostruzione quasi unanime che del fenomeno era operata in dottrina. Questa infatti criticava detta limitazione sostenendo che l'esito del giudizio e quindi la soccombenza, sebbene parziale, fosse da intendere come riferita ad una valutazione complessiva ed unitaria di tutti i capi della sentenza tanto sfavorevoli che favorevoli: tale lettura risulta essere maggiormente rispettosa del dato letterale di cui all'art. 334 c.p.c., che non configura i limiti oggettivi individuati dalla giurisprudenza. Superati i vecchi orientamenti sui limiti oggettivi di impugnazione, per cui la parte appellata può rimettere in discussione (Finocchiaro-Finocchiaro 1996, 763-764) qualsiasi capo della sentenza anche diverso da quello impugnato dall'appellante principale, ciò non di meno resistono limiti soggettivi.

La giurisprudenza anche di legittimità suole limitare l'ammissibilità dell'impugnazione incidentale tardiva, nel senso di ritenerla ammissibile soltanto laddove essa sia diretta contro chi ha proposto l'impugnazione principale e contro le parti chiamate ad integrare il contraddittorio ai termini dell'art. 331 c.p.c., ma non nei confronti delle altre parti, laddove si versi in situazioni di cause inscindibili e di appello autonomo, mentre nel diverso caso di litisconsorzio necessario e comunque di cause inscindibili non sussisterebbe alcuna limitazione né di ordine soggettivo che oggettivo.

L'aspetto tuttavia forse più rilevante per quanto ci occupa è la previsione recata dall'art. 334, 2° co., c.p.c., laddove prevede che una volta dichiarato inammissibile l'appello principale, **l'impugnazione incidentale tardiva perda di efficacia.**

Tale regola, che si ritiene perfettamente trasponibile al diritto processuale tributario, costituisce un evidente corollario del nesso giuridico esistente tra impugnazione principale e impugnazione incidentale tardiva.

Mentre quindi **l'impugnazione incidentale tempestiva conserva la propria autonomia a prescindere dalle vicende dell'impugnazione principale**, in quanto espressione di un potere che la parte parzialmente soccombente avrebbe in ogni caso esercitato, quella tardiva si presenta vincolata dall'impugnazione principale in quanto proveniente dalla parte che in carenza di notifica dell'atto di appello, non avrebbe affatto esercitato il potere di impugnativa.

La stessa soluzione può essere estesa alla diversa ipotesi, che nel diritto processuale civile assume il nome di improcedibilità e che riguarda, sulla

scorta dell'art. 348, c.p.c., quelle fattispecie in cui l'appellante principale non si costituisce in giudizio in termini.

Ed infatti ancorché l'improcedibilità riguardi un vizio sopravvenuto alla proposizione dell'appello, non risulta superabile il contenuto dell'art. 22, 1° co., che prevede l'inammissibilità dell'impugnazione se il ricorrente non si costituisce in giudizio entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso.¹³

MODI E TEMPI DI PROPOSIZIONE DELLE IMPUGNAZIONI

L'appello principale

L'appello principale è proposto, mediante **notifica**, spedizione o consegna ai sensi dell'articolo 16 e ss nel termine di sessanta giorni previsto dal-

(13) Sez. 5, Sentenza n. 12154 del 02/07/2004 (Rv. 574063) -Presidente: Riggio U. Estensore: Merone A. P.M. Cafiero D. (Conf.) -Pasculli (Ventura) contro Com. S. Ferdinando di Puglia ed altro (non cost.) -(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Puglia 5 dicembre 2002).

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 378 PROCEDIMENTO DI APPELLO - IN GENERE - TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - PROCEDIMENTO DI APPELLO - IN GENERE - Deposito del ricorso notificato nella segreteria della Commissione tributaria - Mancanza - Conseguenze - Inammissibilità dell'appello principale - Affermazione - Fondamento - Conseguenze - Fattispecie relativa a secondo appello principale e appello incidentale.

In tema di contenzioso tributario, ove l'appellante non abbia depositato, nella segreteria della Commissione tributaria adita, l'originale del ricorso notificato o copia dello stesso, unitamente a copia della ricevuta (se la notifica è avvenuta a mezzo posta), il ricorso è inammissibile e, ai sensi del comb. disp. degli artt. 53, secondo comma, e 22, primo e secondo comma, D. Lgs. n. 546 del 1992, tale prevista sanzione - che si ripercuote anche sul secondo appello principale proposto dalla stessa parte, in un secondo tempo, per ovviare alle conseguenze sanzionatorie comminate per il primo atto - deve essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del processo. Peraltro, il rilievo - da parte del giudice - della tardività del deposito degli atti relativi all'appello principale non incide sul dovere che lo stesso giudice ha di esaminare nel merito il ricorso incidentale ove questo sia stato ritualmente e tempestivamente proposto (Fattispecie relativa ad appello principale non seguito da tempestiva costituzione dell'appellante, ma seguito da appello incidentale tempestivo e da un secondo appello principale e da un secondo appello incidentale, in cui la Corte ha anche escluso che il secondo appello principale potesse essere inteso come appello incidentale, rispetto al primo appello incidentale <elevato> ad appello principale, in ragione della inammissibilità di quello, per sua tardività).

Riferimenti normativi: Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546 art. 53 CORTE COST. PENDENTE - Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546 art. 22 CORTE COST. - Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546 art. 54 - Cod. Proc. Civ. art. 358

Massime precedenti Vedi: N. 2255 del 2002 Rv. 552317, N. 7033 del 2002 Rv. 554413

l'articolo 20¹⁴ e successivo deposito presso la Commissione Tributaria adita secondo l'art. 53 commi 1°, 2° e 3°

L'appello incidentale.

L'appello incidentale, invece, deve essere proposto, **a pena d'inammissibilità**, mediante **deposito** presso la segreteria della Commissione regionale, senza alcuna previa comunicazione o notifica alle altre parti.

Può, però, verificarsi il caso in cui entrambe le parti parzialmente soccombenti provvedano contemporaneamente alla notificazione di atti d'appello alla controparte, per cui uno dei due appelli sarà, comunque, da considerarsi incidentale. È questa l'unica ipotesi in cui un appello incidentale viene notificato. A seguito del verificarsi di una simile circostanza si ritiene che l'appellante (divenuto) incidentale possa legittimamente:

- 1) costituirsi in segreteria a norma dell'articolo 53, comma 2, entro trenta giorni dalla notifica da egli stesso effettuata;
- 2) costituirsi in segreteria a norma dell'articolo 54, comma 2, entro sessanta giorni dalla notifica effettuata dalla sua controparte.

Nella prima ipotesi, si instaureranno due giudizi, a causa della autonoma costituzione (a norma dell'articolo 53, comma 2) dell'appellante principale, che dovranno essere riuniti a norma dell'articolo 29.

LE CONTRODEDUZIONI

Il comma 1[^] della norma in commento prevede che l'appellato possa depositare, con le modalità ed i termini previsti dall'art. 23 per la costituzione del resistente, apposito atto di controdeduzioni. Quest'ultimo atto si concretizza in memorie difensive che l'appellato deposita solo per chiedere la inte-

(14) Sez. 5, **Sentenza** n. 22023 del 13/10/2006 (Rv. 595309) -**Presidente: Saccucci B. Estensore: Scuffi M. Relatore: Scuffi M. P.M. Sepe EA. (Conf.)** -Min. Finanze ed altro (*Avv. Gen. Stato*) contro Ford Italia Spa (*Non Cost.*) -(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Roma, 14 Febbraio 2000) -177380 TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - PROCEDIMENTO DI APPELLO - ATTO DI APPELLO - APPELLO INCIDENTALE - Proposizione - Deposito dell'atto presso la segreteria della commissione tributaria - Sufficienza.

Nel processo tributario, ai sensi degli artt. 53 e 54 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, solo l'appello principale, che è l'impugnazione proposta per prima, va notificato alle altre parti per poi essere depositato presso la segreteria della commissione tributaria adita nei trenta giorni successivi, mentre l'appello incidentale, vale a dire l'impugnazione proposta successivamente, va solo depositato insieme alle controdeduzioni.

grale conferma della sentenza di primo grado, ed a tale strumento ricorre esclusivamente la parte che abbia avuto piena soddisfazione nel giudizio di primo grado.

Laddove, invece, le controdeduzioni contengano anche solo una domanda diversa dalla conferma della sentenza, queste devono essere considerate un vero e proprio appello incidentale. L'unica eccezione è rappresentata dalla richiesta degli interessi maturati dopo la sentenza di primo grado.¹⁵

Come infra si dirà, è necessario ricordare come l'appellato nelle controdeduzioni debba riproporre tutti i motivi del ricorso di primo grado con particolare riferimento a quelli non esaminati o respinti dalla Commissione provinciale.

TERMINI PER IL DEPOSITO

I richiami dell'art. 54 alle modalità e termini di costituzione del resistente di cui al precedente art. 23, comportano che il termine ivi previsto (sessanta giorni dalla notificazione dell'atto introduttivo) conservi la sua natura ordinatoria anche per le controdeduzioni. Riguardo al termine finale, si ritiene che le controdeduzioni possano essere depositate:

- entro il ventesimo giorno precedente la trattazione, se vi si allegano documenti;

(15) Sez. 5, Sentenza n. 26391 del 05/12/2005 (Rv. 587339) -Presidente: Saccucci B. Estensore: Altieri E. Relatore: Altieri E. P.M. Maccarone V. (Diff.) -Molina Di Molina Ettore Figli Sas (Tomarchio ed altro) contro Min. Finanze ed altri (Non Cost.) (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Milano, 20 Ottobre 2000)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 380 APPELLO INCIDENTALE -TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - PROCEDIMENTO DI APPELLO - ATTO DI APPELLO - APPELLO INCIDENTALE - Proposizione con atto distinto dalle controdeduzioni - Inammissibilità - Esclusione - Fondamento.

*In tema di processo tributario, la proposizione dell'appello incidentale con atto distinto dalle controdeduzioni, contrariamente a quanto prescritto dall'art. 54, comma secondo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ma comunque entro il termine stabilito, **non ne comporta l'inammissibilità**, stante il principio di tendenziale limitazione delle ipotesi di inammissibilità nell'ordinamento processuale tributario e il carattere non essenziale della formalità della proposizione congiunta.*

Riferimenti normativi: Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546 art. 54 CORTE COST. PEN-DENTE

Massime precedenti Vedi: N. 3293 del 1993 Rv. 481484, N. 10226 del 2002 Rv. 555725 -Massime precedenti Vedi Sezioni Unite: N. 11678 del 1990 Rv. 470046

- entro il decimo giorno precedente la trattazione, nell'ipotesi contraria.

L'appello incidentale nell'ipotesi di sentenza che accolga integralmente il ricorso ma ometta di pronunciarsi su parte dei motivi dedotti dal contribuente. Le controdeduzioni della parte vittoriosa

Può verificarsi altresì il caso in cui il Giudice di prime cure accolga integralmente il ricorso del contribuente, ma ometta di pronunciarsi su alcuni dei motivi contenuti nel ricorso.

Dottrina e Giurisprudenza si sono interrogate in proposito circa l'onere del contribuente se di proporre appello incidentale o è sufficiente che questi ponga semplicemente all'attenzione del giudice di secondo grado, dunque attraverso una mera riproposizione, i motivi esposti nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, al fine di ottenere una pronuncia, naturalmente favorevole su tali motivi.

La questione è di non poco momento se pensiamo allo sbarramento posto dall'art. 56 D.lgs. 546/92, disposizione dettata per l'appello principale, che pone una presunzione di rinuncia della parte a tutte le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione provinciale, laddove la parte stessa non si attivi per riproporle in seconda istanza.

Il problema, dunque, consiste nello stabilire se, nel concetto di questioni ed eccezioni non accolte rientrino anche le **questioni sulle quali il giudice a quo non si è pronunciato.**

In altri termini, ci si chiede se anche per le questioni non considerate dal giudice di prime cure valga quella presunzione di rinuncia ex art. 56 D.lgs. 546/92 ove non espressamente riproposte e, in caso di risposta affermativa, occorre stabilire quale è lo strumento processuale da utilizzare, se, cioè una mera riproposizione dei motivi oppure l'appello incidentale.¹⁶

(16) Sez. 5, **Sentenza n. 1545 del 24/01/2007** (Rv. 596504) -*Presidente: Prestipino G. Estensore: Di Iasi C. Relatore: Di Iasi C. P.M. Caliendo G. (Conf.)* -Ieni (Garcea) contro Agenzia Entrate Latina (Avv. Gen. Stato ed altri) -(Rigetta, Comm. Trib. Reg. Roma, 28 Febbraio 2001) 177378 TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - PROCEDIMENTO DI APPELLO - IN GENERE - Questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado - Onere di riproposizione in appello ex art. 56 del d.lgs. n. 546 del 1992 - Portata - Riferimento all'appellato - Fondamento.

Nel processo tributario, l'art. 56 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel prevedere che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, e non specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate, fa riferimento, come il corrispondente art. 346 cod. proc. civ., all'appel-

Sul punto, possiamo dire, la giurisprudenza è stata costante nel ritenere sufficiente una mera riproposizione dei motivi *de quibus*, dunque senza utilizzare, tecnicamente, lo strumento dell'appello incidentale.

In effetti, la Suprema Corte, concordemente con gli Autori, parte dall'assunto che l'impugnazione incidentale è un rimedio concesso all'appellato al fine di rimuovere una situazione per lo stesso pregiudizievole, in ordine ad un diverso punto della decisione impugnata.

Ne deriva, secondo costante giurisprudenza, che la parte completamente vittoriosa non ha l'onere di proporre impugnazione incidentale, ma può riproporre le sue difese in sede di impugnazione principale.¹⁷

lato, e non all'appellante - principale o incidentale che sia -, in quanto l'onere dell'espressa riproposizione riguarda, nonostante l'impiego della generica espressione "non accolte", non le domande o le eccezioni respinte in primo grado, bensì solo quelle su cui il giudice non abbia espressamente pronunciato (ad esempio, perché ritenute assorbite), non essendo ipotizzabile, in relazione alle domande o eccezioni espressamente respinte, la terza via - riproposizione/rinuncia - rappresentata dagli artt. 56 del citato d.lgs. e 346 del codice di rito, rispetto all'unica alternativa possibile dell'impugnazione - principale o incidentale - o dell'acquiescenza, totale o parziale, con relativa formazione di giudicato interno.

Riferimenti normativi: Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546 art. 56 CORTE COST. PEN-DENTE, Cod. Proc. Civ. art. 346

Massime precedenti Vedi: N. 3653 del 2001 Rv. 544724, N. 3195 del 2004 Rv. 570253, N. 15641 del 2004 Rv. 575494

(17) Sez. 1, Sentenza n. 6044 del 17/06/1998 (Rv. 516548) -Presidente: Corda M. Estensore: Cicala M. P.M. Morozzo Della Rocca F. (Diff.) -GI.FA.MA. SpA, ora GI.FA.MA Finanziaria Srl (D'AYALA VALVA) contro Min. Finanze (Non cost.) -(Rigetta, Comm.Trib.Centrale, 3 luglio 1995). -177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 378 PROCEDIMENTO DI APPELLO - IN GENERE -

TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - PROCEDIMENTO DI APPELLO - IN GENERE - Parte vittoriosa - Domande ed eccezioni non accolte nel precedente grado perché superate ed assorbite - Mancata loro riproposizione nella fase di appello - Conseguenze - Presunzione di rinuncia - Configurabilità.

Anche nel processo tributario così come disciplinato dal d.P.R. n. 636 del 1972, opera il principio per cui la parte vittoriosa, pur non avendo onere di impugnazione incidentale per far valere domande ed eccezioni non accolte nel precedente grado di giudizio perché superate ed assorbite, deve nondimeno riproporle o richiamarle in fase di gravame in modo chiaro e preciso, così da manifestare in forma non equivoca la volontà di evitare la presunzione di rinuncia ex art. 346 cod. proc. civ..

Riferimenti normativi: Cod. Proc. Civ. art. 346 - DPR 26/10/1972 num. 636 CORTE COST. -Massime precedenti Conformi: N. 5844 del 1992 Rv. 477248

Sez. 1, Sentenza n. 9290 del 03/09/1999 (Rv. 529616)

Presidente: De Musis R. Estensore: Bonomo M. P.M. Cinque A. (Diff.) CIVIDIN & CO SPA (Picciareda) contro MIN. FINANZE (Non cost.)

Più in particolare, la Corte ha stabilito che la parte vittoriosa è tenuta a proporre l'impugnazione incidentale se e solo se essa sia rimasta soccombente in ordine ad un **diverso** punto della controversia che abbia formato oggetto di decisione, sia pure implicita: ciò non si verifica quando il giudice non solo non emetta su di esso alcuna pronuncia, ma invertendo erroneamente l'ordine logico delle questioni prospettate dalle parti, ometta di esaminare quella che avrebbe dovuto trattare per prima; in tal caso, mancando una pronuncia sfavorevole, sia pure implicita, la parte vittoriosa non ha l'onere di proporre alcuna impugnazione incidentale, ma deve limitarsi unicamente a riproporre la questione nei successivi gradi di giudizio.

La soluzione prospettata è di non poco rilievo poiché certamente dà onere alla parte di ripresentare, in secondo grado, la questione non esaminata dal Giudice di prime cure, senza tuttavia necessità di proporre appello incidentale.

Infatti, la mera riproposizione della questione non esaminata avverrà ex art.54, comma 1°, D.lgs.546/92, nell'ambito delle controdeduzioni dell'appellato, e non già ai sensi del successivo 2° comma del medesimo articolo che prevede la proposizione dell'appello incidentale.

Peraltro, come già si era detto, solo per la proposizione dell'appello incidentale l'osservanza dei modi e dei termini per la costituzione in giudizio, ex art 23 D. Lsgl. 546/92 (entro 60 gg. dal giorno in cui l'appello è stato notificato o consegnato o ricevuto a mezzo posta), sono previste a pena di inammissibilità.

Al contrario, l'osservanza dei termini previsti per la presentazione delle controdeduzioni dell'appellato non è prevista (art. 54, comma 2, D.lgs.546/92) a pena di inammissibilità.

Tale assunto è stato ribadito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 14196 del 27/10/2000, la quale ha evidenziato che l'art. 56 D.lgs. 546/92, occupandosi delle deduzioni dell'appellato e dell'appellante incidentale, non pone deroghe al canone generale in base al quale anche l'impugnazione in generale **postula una situazione di soccombenza**, di modo che tale impugnazione in-

(Cassa e decide nel merito, Comm.Trib.Reg. Trieste 30 luglio 1997).

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 378 PROCEDIMENTO DI APPELLO - IN GENERE - TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - PROCEDIMENTO DI APPELLO - IN GENERE - In Genere.

* CONFORME A CASSAZIONE ASN:9205844 RV:477248 S -Massime precedenti Conformi: N. 5844 del 1992 Rv. 477248

cidendale non deve e non può essere avanzata dalla parte integralmente vittoriosa, quando intenda riproporre questioni assorbite dal giudice a quo, richiedendosi solo la volontà di reinserire le questioni medesime nel dibattito processuale riaperto dall'impugnazione dell'avversario.

Il presupposto della soccombenza, valevole ad escludere la necessità di proporre appello incidentale nella situazione in esame, è stato evidenziato anche dal Ministero delle Finanze con la circolare del 23/4/1996 n. 93/E, nella quale si è affermato che l'impugnazione incidentale, ovviamente, può essere proposta soltanto da chi vi abbia **interesse** (inteso in senso processuale) e tale interesse sussiste se e nei limiti in cui la parte sia rimasta soccombente. Di conseguenza, prosegue la circolare, non deve proporre appello incidentale la parte che abbia interesse non alla riforma, ma alla conferma della sentenza impugnata. Ma il fatto che la parte totalmente vittoriosa in primo grado non debba procedere a proporre appello incidentale, nel caso in esame, non vuol dire che la stessa sia esentata dal riproporre le questioni non considerate dal giudice di prime cure.

Se non fossero riproposti in appello i motivi non considerati dal giudice di primo grado, **sarebbe precluso il ricorso in cassazione relativamente a questi motivi.**

Infatti, la Suprema Corte, con la sentenza n. 15641 del 12/8/2004 ¹⁸

(18) Sez. 5, **Sentenza** n. 15641 del 12/08/2004 (Rv. 575494) -*Presidente: Saccucci B. Estensore: Del Core S. P.M. Nardi V. (Conf.)*

Meconi (*Squadroni*) contro Com. Porto Sant'Elpidio (*Non cost.*) - (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Marche, 13 maggio 2004).

177378 TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - PROCEDIMENTO DI APPELLO - IN GENERE - Questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado - Esame in appello - Condizioni - Specifica riproposizione - Necessità.

In tema di processo tributario, se è vero che la parte totalmente vittoriosa in primo grado non è tenuta a proporre appello incidentale avverso la sentenza impugnata dalla controparte, relativamente alle eccezioni disattese o rimaste assorbite (essendo sul punto carente di interesse), è altrettanto vero, tuttavia, che essa ha l'onere di riproporle, in base alla disposizione normativa di cui all'art.56 D.Lgs. 546/1992, la quale riproduce la norma dell'art.346 cod. proc. civ. dettata per il processo ordinario. Pertanto, l'omessa riproposizione in appello di tali eccezioni preclude il ricorso per cassazione avverso detta sentenza, che legittimamente non le ha prese in esame.

Riferimenti normativi: Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546 art. 56 CORTE COST. PEN-DENTE, Cod. Proc. Civ. art. 346

Massime precedenti Conformi: N. 14196 del 2000 Rv. 541266, N. 11272 del 2001 Rv. 549079, N. 2544 del 2003 Rv. 560594, N. 4625 del 2003 Rv. 561524

ha stabilito che, se è vero che la parte totalmente vittoriosa non è tenuta a proporre appello incidentale avverso la sentenza impugnata dalla controparte, relativamente alle eccezioni disattese, (essendo, sul punto, carente di interesse), è altrettanto vero, tuttavia, che la parte stessa ha l'onere di riproporre, in base alle disposizioni normative di cui all'art. 346 c.p.c. e 56 D.lgs. 546/92, le questioni da essa proposte nel precedente giudizio.

Pertanto, l'omessa riproposizione in appello di tali eccezioni preclude il ricorso per Cassazione avverso detta sentenza. D'altra parte, prosegue la Corte, è noto che i motivi del ricorso per Cassazione devono investire, a pena di inammissibilità, questioni che siano già comprese nel *thema decidendum* del giudizio di appello, non essendo prospettabili per la prima volta in Cassazione questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase del merito e non rilevabili d'ufficio (cfr Cass. n. 4852/99, 2905/1996 e 5106/1994).

Infine, la Suprema Corte, con la sentenza del 4/6/1999, n. 5495 ha evidenziato che al fine di riproporre, in sede di appello, domande ed eccezioni non accolte in primo grado, la parte totalmente vittoriosa non è tenuta a proporre appello incidentale, ma è sufficiente che la volontà di chiederne il riesame emerga in modo chiaro e preciso in qualsiasi atto processuale.

L'affermazione si spiega bene se consideriamo che l'omessa pronuncia non è suscettibile di formare giudicato, con la conseguenza che lo strumento dell'appello incidentale risulterebbe superfluo, dato che non vi sarebbe nulla da criticare.

Concludendo, dunque, ove la Commissione tributaria di primo grado avesse ommesso di pronunciarsi su una delle questioni ad essa prospettate dal contribuente, vittorioso, è da escludersi che, non avendo quest'ultimo riproposto in appello tale questione, essa sia da intendere come rinunciata ex art. 346 c.p.c., con conseguente formazione del giudicato interno, posto che la parte anzidetta, essendo rimasta vittoriosa in prima istanza, non ha alcun onere di proporre sul punto appello incidentale, dato che né può considerarsi rinunciante alla questione per mancata sua riproposizione, in quanto nella memoria difensiva presentata ai giudici tributari di secondo grado nella sua qualità di resistere all'appello dell'ufficio, ha avuto cura di richiamare

Sez. 5, Sentenza n. 17353 del 17/11/2003 (Rv. 568216) <- riportata per esteso come ultima nota in calce alla relazione >-

Presidente: Cristarella Orestano F. Estensore: Altieri E. P.M. Nardi V. (Conf.)

Vecchi (Pontecorvo ed altro) contro Min. Finanze (Avv. Gen. Stato)

le precedenti censure e di ribadire tutti i motivi già esposti in prime cure, onde è legittimo che la questione *de qua* sia nuovamente formulata al giudice di legittimità.¹⁹

(19) Sez. 5, Sentenza n. 17353 del 17/11/2003 (Rv. 568216)

Presidente: Cristarella Orestano F. Estensore: Altieri E. P.M. Nardi V. (Conf.)

Vecchi (Pontecorvo ed altro) contro Min. Finanze (Avv. Gen. Stato)

(Rigetta, Comm. Trib. Centrale Roma, 9 novembre 1998).

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 378 PROCEDIMENTO DI APPELLO - IN GENERE

Sez. 5, Sentenza n. 132 del 2004 -

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CRISTARELLA ORESTANO Francesco - Presidente -

Dott. ALTIERI Enrico - rel. Consigliere -

Dott. D'ALONZO Michele - Consigliere -

Dott. MERONE Antonio - Consigliere -

Dott. RUGGIERO Francesco - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

V. M. elettivamente domiciliato in ROMA VIALE CARSO 77, presso lo studio dell'avvocato P.E., che lo difende unitamente all'avvocato M. F. giusta procura in calce;

- ricorrente -

contro

MINISTERO DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro tempore, domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

avverso la decisione n. 5509/98 della Commissione tributaria centrale di ROMA, depositata il 09/11/98;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 22/05/03 dal Consigliere Dott. Enrico ALTIERI;

udito per il ricorrente, l'Avvocato P. che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. NARDI Vincenzo che ha concluso per il rigetto del ricorso. SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con avvisi di accertamento notificati l'8 novembre 1982 l'ufficio delle imposte dirette di R. rettificava le dichiarazioni dei redditi presentate da M. V. ai fini i.r.pe.f. ed i.lo.r. per gli anni da 1977 a 1980.

Il 26 novembre 1982 l'interessato presentava dichiarazione integrativa per gli anni da 1976 a 1981, ai sensi dell'art. 16 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516, determinando gli imponibili per gli anni 1976 e 1981, per i quali non era intervenuto accertamento in rettifica. Le imposte autoliquidate per il 1976 e il 1981 venivano versate, mentre

per le altre annualità veniva effettuata l'iscrizione a ruolo ed erano emesse cartelle esattoriali, notificate il 24 gennaio 1989. Contro l'iscrizione a ruolo il contribuente ricorreva alla commissione tributaria di primo grado, deducendone l'illegittimità, dovendosi gli accertamenti considerare nulli per effetto della sentenza della Corte Costituzionale 16 luglio 1986, n. 175, con la quale era stata dichiarata l'illegittimità costituzionale del citato art. 16, nella parte in cui consentiva la notifica di accertamenti fino alla data della presentazione della dichiarazione integrativa, anziché fino alla data di entrata in vigore del d.l. n. 429 del 1982.

La commissione adita accoglieva i ricorsi, mentre quella di secondo grado, in accoglimento del gravame dell'ufficio, riteneva inammissibili i ricorsi introduttivi contro il ruolo, stante la definitività del rapporto tributario per effetto della dichiarazione integrativa.

Con sentenza 17 febbraio - 9 novembre 1998 la Commissione Tributaria Centrale, riuniti i ricorsi del V. li rigettava, con la seguente motivazione:

- pur dovendo gli accertamenti notificati in data 8 novembre 1982 ritenersi nulli per effetto della citata sentenza della Corte Costituzionale, la nullità non colpiva le dichiarazioni integrative, previste, oltre che in via generale dagli articoli 14 e 15 del d.l. n. 429 del 1982, anche dall'art. 16, nella parte non caducata dalla sentenza della Corte Costituzionale 175/86. Il solo effetto di tale sentenza era che la dichiarazione integrativa, presentata dal contribuente cui sia stato notificato accertamento in rettifica dopo il 10 luglio 1982, non possa essere valutata, ai fini del condono, applicando, non i limiti stabiliti dall'art. 16 desumibili dall'accertamento inefficace, ma quelli stabiliti dall'art. 19 per il caso di mancata notifica dell'accertamento. Pur essendo ragionevole ritenere che nella dichiarazione integrativa la contribuente avesse tenuto conto degli accertamenti a lei notificati, era altrettanto ragionevole ritenere che i redditi indicati non fossero superiori a quelli effettivamente conseguiti;

- l'individuazione errata della norma applicabile non giustificava l'annullamento delle dichiarazioni integrative, disponendo l'art. 32 della legge n. 516 / 82 l'irrevocabilità delle stesse;

- il motivo sulla tardività dell'iscrizione a ruolo era stato proposto per la prima volta in appello. La pronuncia della Commissione Tributaria Centrale si riferiva congiuntamente anche ad avvisi di accertamento e dichiarazioni integrative dello stesso tenore e di identiche date, concernenti L. M., S. e R. V..

Avverso tale sentenza M. V. ha proposto ricorso per Cassazione, sulla base di due mezzi d'annullamento. L'amministrazione finanziaria resiste con controricorso. 2. I motivi di ricorso.

2.1. Col primo motivo, denunciando violazione o falsa applicazione degli articoli 14, 15, 16, 19 e 32 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni nella legge 7 agosto 1982, n. 516, e 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ.;

omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360, n. 5, cod. proc. civ., il ricorrente critica la sentenza impugnata, sostenendo l'applicabilità degli effetti della dichiarazione d'incostituzionalità e lamentando vizi di motivazione. 2.2. Col secondo motivo, denunciando violazione e falsa applicazione degli articoli 112 e 345 cod. proc. Civ., terzo comma dell'art. 20 della legge 7 agosto 1982, n. 516, in relazione all'art. 17 del d.P.R. n. 602/73 e 360, n. 3, cod. proc. civ.; omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360, n. 5, cod. proc. civ., il ricorrente deduce che il motivo, avente ad oggetto l'illegittimità del ruolo per tardiva iscrizione in esso delle imposte liquidate, era stato tempestivamente formulato nel ricorso introduttivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Si deve premettere che la Corte, con sentenza di questa Sezione 24 gennaio 2001, n. 999, si è pronunciata sul ricorso proposto da S.V. avverso la stessa decisione della Commissione Tribu-

taria Centrale impugnata col presente ricorso, ed avente ad oggetto le medesime questioni. Nel ricorso di S.V. erano state svolte le stesse censure, sulle quali la Corte aveva così statuito: Sul primo motivo: posto che il contribuente non aveva impugnato gli avvisi di accertamento ed aveva presentato dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 16 del d.l. n. 429 del 1982, e non già ai sensi dell'art. 17 dello stesso decreto, costituiva orientamento consolidato della Corte (fra le altre, sentenze n. 2224 e 3485 del 1997 e 7331 del 2001) quello secondo cui la sentenza della Corte Costituzionale n. 175 del 1986 non determina automaticamente, insieme all'annullamento della norma dichiarata incostituzionale, anche quello di tutti gli avvisi di accertamento notificati successivamente al 14 luglio 1982, ma soltanto l'invalidità degli stessi nei rapporti tributari originati dalla domanda di condono e nei relativi giudizi ancora pendenti nel giorno successivo alla pubblicazione della pronuncia d'incostituzionalità, vale a dire quelli in cui il contribuente, cui sia stato notificato avviso di accertamento dopo il 14 luglio 1982, abbia presentato dichiarazione integrativa ex art. 16 del d.l. n. 429/82 e, ciononostante, abbia tempestivamente impugnato l'avviso stesso per il motivo d'illegittimità costituzionale della legge di condono, altrimenti operando - sia per l'ambito di efficacia proprio della dichiarazione d'illegittimità costituzionale, che non ha per oggetto atti amministrativi, bensì norme di legge, sia per l'irrevocabilità della dichiarazione integrativa - l'incontestabilità del rapporto tributario di condono, derivante dall'irrevocabilità della dichiarazione integrativa, sancita dall'art. 32, comma 1^o, del d.l. n. 429. La manifestazione di volontà espressa nella dichiarazione deve, infatti, considerarsi definitiva, salvo le ipotesi contemplate espressamente dalla legge di condono, non essendo ipotizzabile una sorta di invalidità sopravvenuta alla pronuncia d'incostituzionalità, non attenendo quest'ultima alla norma regolatrice della dichiarazione integrativa, nè essendo ipotizzabile un vizio della dichiarazione determinatosi successivamente alla formazione dell'atto.

Sul secondo motivo: **pur avendo il ricorrente formulato la censura circa la decadenza dell'amministrazione dal potere di riscossione per tardiva iscrizione a ruolo nel ricorso introduttivo, tale questione non è stata riproposta nell'atto di appello incidentale, in violazione del principio più volte affermato dalla giurisprudenza della Corte (sentenze n. 5884 del 1992, 6714 del 1996 e 6044 del 1998), secondo cui anche nel processo tributario, nella disciplina del d.P.R. n. 636 del 1972, applicabile alla specie, opera il principio secondo cui la parte vittoriosa, pur non avendo onere d'impugnazione incidentale per far valere domande ed eccezioni non accolte nel precedente grado di giudizio, perché superate o assorbite, deve nondimeno riproporle o richiamarle in grado di gravame, in modo da evitare la presunzione di rinuncia ex art. 346 cod. proc. civ..**

Il Collegio condivide interamente le soluzioni cui la Corte è pervenuta nella citata sentenza. Pertanto il ricorso, previa correzione della motivazione in diritto della decisione impugnata ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., nelle parti in cui considera nulli gli accertamenti notificati dopo il 14 luglio 1982, nonché laddove, relativamente al secondo motivo, applica l'art. 345, anziché l'art. 346, cod. proc. civ., deve essere rigettato.

Ricorrono giuste ragioni per compensare le spese.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione;

rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 22 maggio 2003.

Depositato in Cancelleria il 9 gennaio 2004

Relazione tenuta in occasione dei Corsi di Torino il 15 aprile 2009.

Dr.ssa Alessandra PERA
Ricercatore di Diritto Privato Comparato presso il Dipartimento
di Studi Europei e dell'Integrazione Internazionale
dell'Università di Palermo

***Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario. Norme del Trattato
e giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea***

Sommario:

1. Premessa
2. Il sistema comunitario plurifonte per la regolamentazione della concorrenza
3. Il divieto di aiuti di Stato alle imprese
4. Il recupero degli aiuti incompatibili, illegittimi ed abusivi.

1. PREMESSA

La Comunità europea, fin dalle sue origini, ha posto la libertà di concorrenza, quale obiettivo comune agli Stati membri, funzionale alla politica economica del mercato unico e all'attuazione dei principi di libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali (cd. quattro libertà fondamentali), che hanno permesso la graduale abolizione delle barriere doganali e la soppressione di alcuni ostacoli al raggiungimento di dette libertà.

Dunque, la Comunità ha fatto propri alcuni valori fondanti e comuni a diversi paesi occidentali, quali la libera concorrenza, la libertà di iniziativa economica e l'autonomia degli operatori economici. Tali scelte valoriali non impediscono e non escludono limiti e correttivi al principio dell'economia di mercato in funzione della salvaguardia del mercato, poiché l'individuazione di alcune regole comuni è considerata strumentale all'effettività ed alla durata nel tempo della concorrenza stessa¹. I limiti e i correttivi sono volti ad evitare che gli Stati membri privilegino le proprie imprese e che le imprese procedano, tramite pratiche concordate, a compartimentare il mercato, creando barriere tra uno Stato e l'altro o impedendo, comunque, la realizzazione di un mercato

(1) Sui diversi approcci dottrinali ai temi dell'antitrust, si veda Van Den Berg R., *L'analisi economica del diritto e della concorrenza*, in Frignani A., Pardolesi R., Patroni Griffi A., Ubertazzi L.C. (curr.), *Diritto antitrust italiano, Commentario alla legge 10 ottobre 1990*, n. 287, Bologna 1993, pp. 1-47.

unico. Le limitazioni alla libertà di concorrenza ed alla libera azione degli operatori del mercato a livello europeo non sono, dunque, necessariamente in contrasto con la libera iniziativa economica.

A fronte di una certa condivisione di valori e principi fondamentali, la legislazione emanata dai vari Paesi europei, nel corso degli anni, si presentava piuttosto eterogenea in ordine alle fattispecie disciplinate e non prevedeva forme di collaborazione tra gli Stati o di programmazione uniforme². Pertanto, fino a una certa fase, il diritto antitrust, in Europa si è sviluppato su due livelli paralleli: il primo, comunitario, disciplinato dal Trattato e dai Regolamenti, uniforme e centralizzato, applicabile alle situazioni di rilevanza comunitaria e gestito dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia; il secondo, nazionale, disciplinato dalle normative previste nei singoli Stati membri, non armonizzato, applicabile alle situazioni “a dimensione nazionale e locale”, di competenza delle autorità giurisdizionali o amministrative statali³.

Peraltro, i processi di globalizzazione dell'economia implicano la necessità di affrontare i problemi del mercato e le possibili distorsioni in una prospettiva transnazionale, che, addirittura, va oltre la dimensione Comunitaria e coinvolge i Paesi dell'Est europeo, che hanno conosciuto i regimi socialisti e comunisti, ma anche i rapporti tra la Comunità, gli Stati Uniti d'America e l'estremo Oriente, oggi aperto, per certi aspetti, all'economia di mercato. In un quadro di relazioni economiche tra soggetti che agiscono all'interno del territorio dell'Unione, ma che interagiscono anche con attori di Paesi terzi, il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) prevede che l'azione dell'Unione Europea includa, tra l'altro, la “definizione delle regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno”⁴.

(2) Per un'analisi approfondita delle ragioni e degli obiettivi che hanno determinato un cambio di prospettiva in un'ottica di armonizzazione, si rinvia a Di Via L., *Considerazioni sulle mobili frontiere del diritto della concorrenza*, in *Contratto e impresa/Europa*, 2000, n.1; Nivarra L., ; “Il libro bianco sulla modernizzazione delle norme per l'applicazione degli artt. 85 e 86 del Trattato”: quale futuro per il diritto europeo della concorrenza?, in *Europa e dir. priv.*, 2000, n. 4, p. 1001.

(3) In particolare, sul decentramento delle competenze a livello di singolo Stato membro, si vedano, per tutti, Capelli F., *La riforma della disciplina comunitaria della concorrenza e i nuovi compiti affidati ai giudici nazionali (con particolare riferimento alla situazione italiana)*, in *Dir. Comun. Scambi internaz.*, 2000, n. 2, 395; Pera-Cassinis, *Applicazione decentrata nel diritto comunitario della concorrenza; la recente esperienza italiana e le prospettive della modernizzazione*, in *Dir. comm. Internaz.*, 1999, p. 701.

(4) Cfr. art. 3, lettera b) del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

2. IL SISTEMA COMUNITARIO PLURIFONTE PER LA REGOLAMENTAZIONE DELLA CONCORRENZA

La disciplina comunitaria della concorrenza ed, in particolare, per quanto più interessa l'oggetto della presente breve analisi, la materia degli aiuti di Stato alle imprese, è organizzata attraverso uno schema normativo plurifonte. Pertanto, le fattispecie fondamentali sono individuate dalle norme di diritto primario contenute nei Trattati, mentre, attraverso il diritto derivato (regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri), la Comunità ha dato attuazione e compiuta regolamentazione a quanto previsto nei Trattati.

Di seguito si tenterà di illustrare, senza alcuna pretesa di completezza, un breve ed approssimativo quadro delle fonti di diritto comunitario, con l'unico obiettivo di meglio comprendere le scelte di politica legislativa perseguite in materia di tutela della concorrenza e del mercato unico, anche attraverso l'utilizzo di uno strumento normativo piuttosto di un altro.

Le fattispecie direttamente disciplinate dal Trattato, in materia di concorrenza, sono le intese tra imprese⁵, l'abuso di posizione dominante⁶, le concentrazioni di imprese⁷ e gli aiuti di stato concessi alle imprese⁸. Tali norme si caratterizzano per la loro generalità ed astrattezza⁹, sono vincolanti¹⁰ in ogni loro punto, hanno efficacia diretta e sono, quindi, direttamente applicabili¹¹ nei confronti

(5) Cfr. art. 101 TFUE, ex art. 81 TCE.

(6) Cfr. art. 102 TFUE, ex art. 82 TCE.

(7) In riferimento normativo è ancora l'art. 102 TFUE, ex art. 82 TCE.

(8) Più precisamente, attraverso norme di diritto primario, quali gli artt. 87 e ss. TCE, oggi artt. 107 e ss. TFUE. In effetti, oltre alle norme che descrivono le fattispecie rilevanti ai fini della tutela della concorrenza, il Trattato ne contiene altre di carattere procedurale o transitorio, di completamento del quadro generale della disciplina.

(9) Sono indirizzate a destinatari indeterminati o determinati solo astrattamente e oggettivamente, secondo uno schema conosciuto da tutti gli Stati membri.

(10) Il carattere della vincolatività ed obbligatorietà è co-essenziale alla applicabilità diretta, nella misura in cui l'efficacia vincolante del precetto non è subordinata all'emanazione di un atto normativo ulteriore che completi la fonte comunitaria. In altri termini, la norma deve essere rispettata, così com'è, da tutti i destinatari.

(11) Le nozioni di efficacia diretta e diretta applicabilità - strettamente connesse al tema della supremazia del diritto comunitario sul diritto interno, che purtroppo, in questa sede, per ragioni di spazio, non potrà essere affrontato - implicano che il Trattato ha valore immediatamente precettivo e attribuisce ai singoli diritti soggettivi che i giudici nazionali devono tutelare in ogni grado di giudizio, applicando direttamente quelle norme che, per la loro stessa natura, contengono precetti immediatamente eseguibili. In giurisprudenza, cfr. *Van Gend & Loos c. Nederlandse Tariefcommissie*, C-26/62, in *Racc.*, 1963, p. 3, commentata, tra gli altri, da Gori P., in *Giur. It.*, 1963, IV, col. 49-56; Ronzitti N., in *Foro it.*, 1964, IV, col. 98-101. Sempre in giuri-

di tutti i soggetti ai quali sono destinate, ovvero alle persone fisiche e giuridiche, di diritto pubblico e di diritto privato, che risiedono o hanno sede sul territorio dell'Unione.

Anche i regolamenti - seppure si tratti di fonti di diritto derivato, che traggono quindi la loro forza ed efficacia dai poteri che gli Stati, attraverso il Trattato, hanno attribuito alle Istituzioni Comunitarie - hanno le stesse caratteristiche delle norme del Trattato, in termini di portata generale, diretta applicabilità e obbligatorietà¹². Ed è attraverso queste due fonti normative che si mira a realizzare l'uniformazione del diritto comunitario¹³, per cui le regole enunciate in una fonte di produzione sovranazionale potranno essere uniformemente applicate a livello nazionale.

Tra le fonti di diritto derivato, vincolante, la Comunità ha scelto di perseguire i propri obiettivi in materia di libertà di concorrenza anche attraverso alcune direttive, che differiscono dei regolamenti, in quanto hanno un destina-

sprudenza, successivamente, *Eunomia*, C-18/71, in *Racc.*, p. 811; *Kenny c. Insurance Officer*, C-1/78, in *Racc.*, p. 1489; *Amministrazione delle Finanze c. Denkavit italiana*, in *Racc.*, p. 1205.

(12) Sulla diretta applicabilità ed obbligatorietà dei regolamenti cfr. art. 288, comma 2, TFUE, ex art. 249 TCE. In dottrina si veda, per tutti, Pocar F., *Diritto delle Comunità Europee*, Milano, 1991, p. 236. Inoltre, Benacchio G., *Diritto della Comunità Europea*, Padova, 2008, p. 72, evidenzia come la circostanza che alcuni regolamenti abbiano bisogno di norme nazionali, al fine di darvi compiuta attuazione, non esclude il carattere dell'obbligatorietà e dell'efficacia diretta, esattamente così come accade per quelle leggi nazionali che necessitano ulteriori norme di esecuzione. In giurisprudenza, per il riconoscimento della diretta applicabilità, si rinvia a *Orsolina Leonesio c. Ministero dell'Agricoltura e Foreste della Repubblica italiana*, C-93/71, commentata da Winter J.A., in *Common Market Law Review*, 1973, pp. 327-332. La conseguente affermazione della supremazia del regolamento comunitario rispetto alle norme nazionali, si è avuta, nell'ordinamento interno, con il *Caso Granital*, Corte Cost., 8 giugno 1984, n. 170, in occasione del quale è stato stabilito che "il giudice ordinario deve egli stesso provvedere ad assicurare la piena e continua osservanza delle norme comunitarie direttamente applicabili (nella specie: i regolamenti), senza tenere conto delle leggi nazionali, anteriori o successive, eventualmente confliggenti e senza quindi che sia necessario rivolgersi alla Corte costituzionale per far dichiarare l'illegittimità costituzionale di tali leggi". In dottrina, si veda Capelli F., *Una sentenza decisiva sui rapporti tra norme Cee e leggi nazionali*, in *Dir. comunitario scambi internaz.*, 1984, 204; Tizzano A., *La Corte costituzionale e il diritto comunitario: vent'anni dopo...*, in *Foro it.*, 1984, I, 2063.

(13) Gli Stati membri, infatti, sono tutti destinatari di un'unica regola legale, della quale viene garantita l'uniforme interpretazione ed applicazione attraverso l'attività della Corte di Giustizia Europea e la consapevolezza dei giudici e degli interpreti, a livello nazionale, dei principi di supremazia del diritto comunitario e di interpretazione conforme. Sui concetti di unificazione ed uniformazione, si veda Sacco R., *Introduzione a diritto comparato*, in *Trattato di Diritto Comparato*, Torino, 1992, 5 ed., p. 167; Id., *Il problema dell'uniformazione del diritto privato europeo*, in *Quaderni Acc. Sc. Torino*, 2, 1996, pp. 3 ss..

tario determinato, lo Stato, il quale è obbligato al raggiungimento degli obiettivi minimi previsti dalla direttiva. Si tratta di atti normativi di portata generale, ma che non hanno efficacia diretta e, anzi, necessitano di un provvedimento normativo di attuazione da parte dello Stato destinatario¹⁴, il quale è vincolato dalla direttiva in termini di scopo, ma ha un certo potere discrezionale nell'individuare modi e mezzi per il raggiungimento dell'obiettivo fissato dal legislatore comunitario. Attraverso questo tipo di atto normativo, la Comunità mira ad un'armonizzazione minima delle regole, essenziale e sufficiente ad eliminare le differenze che possono rendere troppo distanti le soluzioni tra Paese e Paese, poiché tali differenze rischiano di tradursi in disparità di trattamento tra le imprese a seconda del luogo ove queste operano o hanno la sede. Ciò evidentemente contrasta con l'obiettivo principe del mercato unico¹⁵.

Numerose sono anche le raccomandazioni ed i pareri in materia di concorrenza. Si tratta di atti non vincolanti, con i quali le Istituzioni Comunitarie indicano ai destinatari le linee guida da seguire, i principi ispiratori di una certa disciplina normativa contenuta in altra fonte vincolante (regolamento, direttiva), la posizione della Comunità rispetto ad una data questione o, talvolta, invitano agli Stati a considerare l'opportunità di determinati comportamenti istituzionali o interventi normativi.

Ed, infine, le decisioni sono vincolanti, come le direttive ed i regolamenti, ma, a differenza di questi, individuano uno o più destinatari determinati (Stati, persone fisiche o giuridiche...), non hanno carattere normativo in senso tradizionale, ma solo individuale; sono obbligatorie in tutti i propri elementi per i destinatari da esse designati¹⁶. Dunque non vengono utilizzate per armonizzare o uniformare il diritto degli Stati membri, ma per dare attuazione concreta alle norme comunitarie. Si tratta, per quanto più interessa questa analisi, dello strumento principale attraverso il quale la Commissione esercita le competenze attribuitele del Trattato in materia di tutela della concorrenza, valuta le condotte degli attori del mercato UE e sanziona comportamenti abusivi e distortivi della concorrenza.

Dunque, il contenuto delle decisioni può incidere in maniera profonda sul comportamento delle imprese e sulle relative posizioni economiche, poiché tali atti esplicano i propri effetti direttamente nella sfera giuridica dei destina-

(14) Sulle direttive direttamente applicabili e sugli effetti orizzontali e verticali di tali atti, si rinvia a Benacchio G., *Diritto Privato della Comunità Europea*, Padova, 2001pp. 101 ss..

(15) Sull'armonizzazione delle regole e sugli effetti di tale attività sui diritti nazionali, si rinvia a Benacchio G., *Diritto Privato della Comunità Europea*, Padova, 2001, pp. 17 ss..

(16) Vd. art. 288, comma 4, TFUE, ex art. 249 TCE.

tari e, quando contengono l'obbligo di pagare una somma di denaro, costituiscono anche titolo esecutivo¹⁷.

Quando sono indirizzate agli Stati, invece, come le direttive, hanno bisogno di essere attuate attraverso provvedimento di diritto interno, salvo che, come spesso accade, non siano particolarmente precise e dettagliate, perché in tali ipotesi avranno efficacia diretta ed immediata, senza che sia necessario un atto di adeguamento da parte dello Stato membro.

In generale, si tratta di atti aventi natura amministrativa, fondamentali per conoscere l'orientamento e l'indirizzo interpretativo – e, come vedremo, spesso, di politica della concorrenza - delle norme comunitarie da parte della Commissione. Le decisioni individuali, infatti, seppure non dotate di efficacia *erga omnes*, hanno un valore altamente indicativo dell'indirizzo interpretativo della Commissione e sono paradigmatiche di scelte di indirizzo politico economico piuttosto che di tipo tecnico giuridico.

La Commissione emana anche le comunicazioni, con le quali esprime un proprio parere o il proprio orientamento in relazione a problemi o interpretazioni di carattere generale, non individuale. Tali atti vengono pubblicati nella Gazzetta Ufficiale, al pari degli atti a contenuto normativo vincolanti, ma in un'apposita sezione. In effetti, essi sono dotati di un limitato effetto vincolante, nei confronti della stessa Commissione, che li ha emanati, poiché, ove tale istituzione intendesse discostarsi dall'indirizzo ivi manifestato, dovrebbe motivare la propria diversa posizione.

In ultimo, ma non per ordine di importanza, sul fronte del formante giurisprudenziale¹⁸, le sentenze della Corte di Giustizia e del Tribunale di primo grado hanno contribuito in maniera essenziale a definire i contenuti e l'interpretazione delle disposizioni del Trattato ed, insieme alle decisioni ed alle comunicazioni della Commissione, hanno contribuito all'individuazione e repressione dei comportamenti anticoncorrenziali delle imprese e degli Stati membri.

3. IL DIVIETO DI AIUTI DI STATO ALLE IMPRESE

Il quadro del sistema di fonti sopra illustrato ha portato all'interazione di norme giuridiche di rango ed effetti diversi, che consente di individuare di-

(17) Vd. art. 299 TFUE, ex art. 256 TCE.

(18) Sulla teoria dei formanti, per tutti, vd. Sacco R., *Introduzione al diritto comparato*, V ed., UTET, pp. 43 ss..

verse fattispecie lesive della concorrenza e di distinguere a seconda che i comportamenti lesivi siano posti in essere da soggetti privati o dal singolo Stato.

Il modello generale delle norme comunitarie *antitrust* si fonda sul principio del divieto, per cui è vietato ogni comportamento che distorce i meccanismi della libera concorrenza o restringe gli spazi degli operatori del mercato.

Tale regola generale, però, prevede sempre alcune eccezioni e deroghe, motivate da ragioni di tutela di interessi e beni giuridici che l'ordinamento comunitario ritiene superiori rispetto alla libertà di concorrenza. Si pensi alla salute pubblica, alla sicurezza nazionale e ad altri valori di rilevanza fondamentale, che spesso costituiscono patrimonio comune tra gli Stati membri.

Per quanto più ci interessa, l'art. 107 TFUE prevede il divieto di aiuti concessi dagli Stati alle imprese, tali per cui "favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza", alterando il sistema degli scambi commerciali tra Stati membri.

Andando ad analizzare la fattispecie individuata dal legislatore, è opportuno precisare che, con il termine Stato, il legislatore individua una serie ampia di soggetti, quali pubbliche amministrazioni nazionali, regionali, provinciali o comunali. La *ratio legis*, infatti, è di impedire l'utilizzo da parte delle imprese sul libero mercato di risorse statali, provenienti, ad esempio, da organismi quali le Università pubbliche o da altri soggetti - anche imprese - che subiscono l'influenza preponderante delle autorità pubbliche (società pubbliche di investimento, holding pubbliche, istituti di credito, società finanziari)¹⁹. Ed in effetti, gli aiuti illegittimi possono avere provenienza e forme diverse: sovvenzioni a fondo perduto, prestiti a tasso agevolato, diminuzioni o esenzioni da imposte, differimento del termine di versamento di contributi fiscali o sociali, cessione di edifici a prezzi inferiori a quello di mercato, campagne pubblicitarie a favore di determinate produzioni ed altro.

Si tratta di un fenomeno particolarmente complesso e, peraltro, molto frequente in molti paesi sia europei sia extraeuropei, che implica delicate questioni inerenti i rapporti tra Stato e impresa, problemi di carattere politico prima ancora che di stretto diritto; tanto è vero che in dottrina vengono utilizzate sovente le espressioni "politica degli aiuti di Stato" o "politica del controllo sugli aiuti di Stato", proprio per sottolineare il potere discrezionale e (di indirizzo) po-

(19) Per la nozione comunitaria di impresa pubblica e questioni collegate si rinvia alla direttiva 2006/111/CE relativa alla trasparenza delle relazioni finanziarie tra gli Stati membri e le imprese pubbliche.

litico, di cui gode la Commissione, sia nel valutare la compatibilità degli interventi di aiuto degli Stati con il mercato interno, sia nell'elaborazione delle numerose regole in materia²⁰.

Proprio attraverso la prassi della Commissione, è possibile ricavare una definizione del concetto di aiuto di Stato, qualificandolo come ogni intervento dello Stato che, sotto forme diverse, possa alleviare gli oneri che normalmente gravano sul bilancio dell'impresa, comportando, allo stesso tempo, una diminuzione di entrate per le casse dello Stato.

L'intervento è vietato quando costituisce un'agevolazione offerta dallo Stato alle proprie imprese nazionali che ha l'effetto di falsare la concorrenza a livello comunitario, in quanto favorisce le aziende nazionali rispetto alle concorrenti intracomunitarie.

Anche la giurisprudenza del Tribunale e della Corte di Giustizia, come sopra accennato, hanno contribuito a tratteggiare i contorni della fattispecie in esame e a dare contenuto ai principi sanciti dalle norme del Trattato e dalle fonti di diritto derivato, individuando le possibili forme attraverso le quali possono manifestarsi gli aiuti di stato vietati dal diritto comunitario.

I importanti indicatori sono il tipo e la quantità di vantaggio che l'impresa "aiutata" trae dal supporto ricevuto, che può essere di varia natura. Ad esempio nel caso *T-613/97, DHL, Ufex, Federal express international, CRIE c. Commissione*, il Tribunale ha ritenuto che "la fornitura di assistenza logistica e commerciale effettuata da un'impresa pubblica a favore delle sue filiali di diritto privato che esercitano un'attività in regime di libera concorrenza può costituire un aiuto di stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato²¹ se il vantaggio ricevuto è inferiore a quello che si sarebbe ottenuto nelle normali condizioni di mercato".

In materia previdenziale, la Corte di Giustizia, nel caso *C-256/97*, ha sancito che "le agevolazioni di pagamento di contributi previdenziali concesse in modo discrezionale ad un'impresa dall'ente preposto alla loro riscossione costituiscono aiuti concessi da uno Stato ai sensi dell'art. 92²², nel caso in cui, tenuto conto dell'entità del vantaggio economico conferito, l'impresa non avrebbe, con ogni evidenza, ottenuto analoghe agevolazioni da un creditore privato che si fosse trovato, nei suoi confronti, nella medesima situazione dell'ente di riscossione".

(20) Volendo semplificare al massimo ed estremizzare quanto detto, la Commissione ha un triplice ruolo: legislatore, giudice e "poliziotto".

(21) Divenuto art. 87 nella numerazione del TCE ed oggi art. 107 in seno al TFUE.

(22) *Ut supra*.

Anche gli aiuti a grandi imprese in crisi, che in questo momento storico interessa molte delle economie dei Paesi dell'area UE, sono stati oggetto delle attenzioni delle istituzioni comunitarie. Così, in tempi non tanto recenti, la Corte di Giustizia, in un caso legato ai rapporti molto complessi e discussi tra l'ordinamento italiano ed il gruppo FIAT, *C-295/97 Piaggio Spa c. Ifitalia e Ministero della Difesa*, ha ritenuto che "l'applicazione ad un'impresa di un regime come quello istituito dalla legge italiana n. 95/1979, derogatorio alle regole normalmente vigenti in materia di fallimento costituisca un aiuto di stato, ai sensi dell'art. 92²³, n. 1, allorché è dimostrato che questa impresa: è autorizzata a continuare la sua attività economica in circostanze in cui tale eventualità sarebbe stata esclusa nell'ambito dell'applicazione delle regole normalmente vigenti in materia di fallimento, oppure – ha beneficiato di uno o più vantaggi, quali una garanzia di Stato, un'aliquota d'imposta ridotta, un'esenzione dall'obbligo di pagamento di ammende e altre sanzioni pecuniarie, una rinuncia effettiva, totale o parziale, ai crediti pubblici, dei quali non avrebbe potuto usufruire un'altra impresa insolvente nell'ambito dell'applicazione delle regole normalmente in vigore in materia di fallimento".

Ed ancora, per quanto attiene la materia tributaria, che più ci interessa, nel caso *C-6/97 Governo italiano c. Commissione*, la Corte UE ha statuito che "il regime di crediti d'imposta istituito dall'Italia a favore del settore dei trasporti di merci su strada per conto terzi è illegale perché costituisce aiuto di stato in violazione dell'art. 92 del Trattato²⁴", chiarendo che "nel concetto di aiuto di Stato, infatti, rientra non soltanto una prestazione positiva – come le sovvenzioni – ma anche un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti tributari passivi".

Questi principi enunciati quindici anni fa potrebbero trovare applicazione in un recente caso, in ordine al quale è stata aperta una procedura di infrazione nei confronti dell'Italia, con riferimento al regime tributario, al quale sono soggetti gli immobili ecclesiastici destinati a scopi diversi dal culto, produttivi di reddito. Il regime di tali immobili è, infatti, regolato da ben noti "accordi Stato-Chiesa", stipulati in un'epoca in cui il concetto di aiuto di Stato e l'esistenza stessa del mercato unico e di una disciplina comunitaria ed armonizzata delle regole della concorrenza non erano neppure ipotizzabili.

(23) *Ut supra*.

(24) *Ut supra*.

Tuttavia, essendo radicalmente cambiati gli scenari storici, economici e politici e, comunque, si dovesse concludere la procedura di infrazione contro l'Italia, sarebbe tempo di ripensare - soprattutto, considerata la grave crisi economica che stiamo vivendo - ad una modifica del regime fiscale riservato a queste forme di ricchezza.

Tornando al dato legislativo, come detto sopra, l'art. 107 TFUE contiene un divieto generale di aiuti di Stato, ma non si tratta di un veto assoluto, giacché la norma prevede che ogni nuovo aiuto e regime di aiuti deve essere notificato dallo Stato (da gennaio 2006 in forma elettronica) alla Commissione, la quale, valutata la compatibilità della misura adottata o da adottarsi alle regole sulla concorrenza UE, decide se autorizzarla o no.

Occorre ricordare che, ai sensi del 1° comma dell'art. 107, gli aiuti sono vietati solamente nella misura in cui “incidano sugli scambi fra gli Stati membri”.

Secondo l'interpretazione offerta dalla Commissione e dagli organi giurisdizionali dell'UE, diversamente da quanto potrebbe apparire *prima facie*, per aversi un'incidenza sugli scambi intracomunitari non è necessario che l'impresa beneficiaria operi anche fuori del mercato nazionale. Infatti, la Commissione ha più volte ribadito che un aiuto incide sugli scambi tra gli Stati anche se l'impresa beneficiaria agisce su una quota di mercato a rilevanza solo nazionale, o addirittura locale, regionale o provinciale. Ciò che rileva verificare è se quella quota o ambito territoriale di mercato sia, da un punto di vista concorrenziale, appetibile per altre imprese di altri Paesi UE, che potrebbero avere interesse ed utilità a fornirvi i propri beni e servizi. Dunque, non è necessario che vi siano effettivamente imprese concorrenti interessate, essendo sufficiente la sola eventualità che altre imprese UE possano venire ad operare in quel particolare territorio.

Altro elemento, che caratterizza l'incompatibilità dell'aiuto, ai sensi dell'art. 107, è dato dalla circostanza che “possa falsare” o semplicemente “minacci di falsare” la concorrenza.

Orbene, sul piano dogmatico ci sembra che “falsare” la concorrenza sia nella natura stessa dell' “aiuto” ovvero che i due concetti costituiscano l'uno il mezzo (l'aiuto) e l'altro il risultato (falsare la concorrenza) di un'azione dello Stato, legata a scelte e valutazioni di politica economica, sociale, previdenziale (ecc. ecc.), atteso che qualunque sostegno economico a favore di un'impresa e non a favore di tutte le altre concorrenti può o rischia di falsare la concorrenza. Ciò in quanto, come è stato acutamente osservato²⁵, se la concorrenza si basa sul criterio della capacità organizzativa dell'imprenditore e dell'efficienza or-

(25) Benacchio G., *Diritto Privato della Comunità Europea*, Padova, 2001pp. 468 ss..

ganizzativa, qualunque misura esterna che incida come risorsa sull'organizzazione di impresa incide anche sulle regole del gioco della concorrenza.

È più evidente l'importanza del ruolo della Commissione, la quale assume la funzione di controllore delle scelte di politica economica, sociale, previdenziale..., poste in essere dagli Stati, ove queste si concretizzino in misure a sostegno degli attori del mercato interno e, perciò, europeo. Tale potere di controllo ed il grado di discrezionalità di cui la Commissione gode nell'esercizio di tali competenze, traducono spesso le scelte interpretative ed applicative della Commissione in scelte di indirizzo politico.

Il potere discrezionale della Commissione, tuttavia, incontra dei limiti previsti dal comma 2° dello stesso art. 107, ove vengono individuate tre categorie di aiuti sempre compatibili. Si tratta degli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti²⁶; degli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; degli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione²⁷. Infine, il 3° comma dell'art. 107 individua cinque categorie di aiuti che possono essere dichiarati compatibili ed è in questa norma che si attribuisce il maggiore spazio al potere discrezionale della Commissione e della CGUE, di cui si è detto. Si tratta di misure che rappresentano:

- a) aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni a basso tenore di vita²⁸;
- b) aiuti destinati a promuovere la realizzazione di importanti progetti di interesse comune europeo;
- c) aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di alcune attività economiche o di talune regioni;
- d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio;
- e) ogni altra categoria determinata con delibera del Consiglio (art. 88, n. 3 Trattato CE).

(26) Per tale via si permette allo Stato di intervenire incentivando il consumo di determinati tipi di beni.

(27) Si tratta di una norma specificatamente rivolta alla Germania del dopoguerra, ma che oggi dopo la riunificazione ed in un'epoca di forte crisi economica potrebbe avere nuovo vigore.

(28) In proposito, si evidenzia che "l'allargamento dell'Unione a ventisette Paesi" ha sensibilmente modificato la geografia delle regioni a basso tenore di vita.

Tra le fonti di diritto derivato, in ordine alla disciplina di diritto sostanziale, è opportuno menzionare il regolamento CE n. 994/98 ed il successivo n. 800/2008, con i quali il Consiglio ha emanato norme di attuazione degli artt. 107 e 108 TFUE, rispettivamente ex artt. 87 ed 88 TCE, riguardanti determinate categorie di aiuti di stato orizzontali.

Con le stesse norme di diritto derivato alla Commissione è stato delegato il potere di emanare appositi regolamenti, che individuino alcune categorie di aiuti sottratte al regime della notificazione dello Stato alla Commissione, ove siano rispettati standard indicati negli stessi regolamenti delegati (parametri, finalità, categorie di beneficiari, massimali in termini di intensità e importi, condizioni cumulo, condizioni controllo).

La Commissione ha esercitato tale potere delegato con riferimento ai seguenti settori:

- aiuti regionali, secondo la carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013;
- aiuti agli investimenti e all'occupazione in favore delle piccole e medie imprese;
- aiuti in favore di piccole imprese di recente costituzione a partecipazione femminile;
- aiuti per la tutela dell'ambiente;
- aiuti a favore di ricerca, sviluppo e innovazione;
- aiuti in favore di lavoratori svantaggiati e disabili²⁹.

Per quanto attiene, invece, alle norme di carattere procedurale, occorre esaminare l'art. 108, in base al quale, lo Stato che intenda erogare una nuova forma di aiuto, modificare il regime di aiuti già esistenti e/o autorizzati, è tenuto a notificare il provvedimento o il progetto di provvedimento alla Commissione, ai fini dell'autorizzazione.

La Commissione, attraverso un'istruttoria, valuta se la misura proposta dallo Stato costituisce una forma di aiuto incompatibile con le norme comunitarie e, in tal caso, invita lo Stato a non adottare il provvedimento o a

(29) Cfr. . In particolare, vengono in considerazione, ad esempio, il Regolamento n. 68/2001 sugli aiuti destinati alla formazione; il Regolamento n. 69/2001, modificato con il Regolamento n. 1998/2006 sugli aiuti *de minimis* (di importanza minore, in linea di principio, salvo alcune attività e produzioni di cui all'art. 1, non devono essere notificati gli aiuti che non superino, per singola impresa, una certa soglia economica per un determinato periodo di anni); il Regolamento n. 70/2001 in tema di aiuti alle piccole e medie imprese, definite in base a criteri indicati nella Raccomandazione n. 96/280/CE; il Regolamento n. 2204/2002, riguardante gli aiuti in favore dell'occupazione.

revocarlo se già adottato. In seno a tale provvedimento, che ha la forma della decisione individuale, di cui si è detto sopra, la stessa Commissione dispone il totale o parziale recupero degli aiuti incompatibili ed illecitamente erogati.

Ove lo Stato ritenga di non adeguarsi, la Commissione o un altro Stato membro che vi abbia interesse possono proporre ricorso alla CGUE per sentire condannare lo Stato inadempiente³⁰.

Ai fini di una migliore comprensione dell'impatto delle decisioni della Commissione sul tessuto economico degli Stati membri, è opportuno puntualizzare che con tali provvedimenti possono essere sancite, rispettivamente:

- a) l'incompatibilità dell'aiuto, che comporta una distorsione alla concorrenza nell'ambito del mercato unico;
- b) l'illiceità dell'aiuto, che non è stato oggetto di comunicazione preventiva alla Commissione;
- c) l'abusività dell'aiuto, ove questo sia stato utilizzato in modo difforme rispetto a quanto autorizzato e stabilito dalla Commissione.

A livello comunitario, le decisioni con le quali la Commissione dichiara un aiuto incompatibile, illecito o abusivo sono impugnabili dinanzi al Tribunale di primo grado da parte dell'impresa interessata, alla quale – ad esempio – è stato negato l'aiuto; ovvero di fronte alla Corte di Giustizia, innanzi alla quale legittimati attivamente sono, però, soltanto i ricorrenti privilegiati, cioè Istituzioni comunitarie e Stati membri.

Avverso la decisione che dichiara un aiuto compatibile, possono agire gli altri Stati (davanti alla Corte di Giustizia) e le imprese concorrenti della beneficiaria (innanzi al Tribunale di primo grado), che vi abbiano interesse.

Alla Commissione è anche affidato il compito di procedere, con gli Stati membri, all'esame permanente degli aiuti esistenti. Questo esame si basa, almeno in parte, su un sistema di relazioni annuali, cui sono obbligati gli Stati, e di monitoraggio da parte della Commissione. Il controllo della Commissione si basa anche sulle denunce o segnalazioni che le sono inviate dalle imprese che ritengono di essere state svantaggiate da aiuti concessi alle concorrenti, sulle notizie apprese dalla stampa o con qualsiasi altro mezzo. La Commissione, ai

(30) Il riferimento normativo è costituito dagli artt. 258 e ss. TFUE (ex artt. 226 TCE). In giurisprudenza, si veda per tutti, il caso C-419/06 del 14.2.2008, riguardante gli aiuti concessi dalla Grecia alla compagnia *Olympic airways*. Con la sentenza in esame, la Corte di Giustizia ha condannato la Grecia per inadempimento, poiché l'aiuto erogato era contrario alle norme comunitarie e distorsivo della concorrenza sul mercato UE. In assenza di recupero, inoltre, la scura delle sanzioni pecuniarie allo Stato inadempiente è un destino ineluttabile, così come il divieto di erogare altre forme di aiuto all'impresa beneficiaria.

sensi del Regolamento n. 659/1999, di attuazione delle norme del Trattato, ha anche poteri di indagine ed ispettivi, per verificare l'osservanza della decisione emessa; può accedere a tutti i locali e terreni dell'impresa interessata; chiedere spiegazioni sul posto; controllare i registri e gli altri documenti aziendali, nonché acquisirne copia.

4. IL RECUPERO DEGLI AIUTI INCOMPATIBILI, ILLEGITTIMI ED ABUSIVI.

Come sopra accennato, il soggetto destinatario della decisione con la quale la Commissione dispone il recupero totale o parziale dell'aiuto, sia esso incompatibile, illegittimo o abusivo, è lo Stato membro, il quale dovrà materialmente porre in essere gli strumenti e le misure di diritto interno, previste per il raggiungimento di tale obiettivo³¹.

La soluzione - apparentemente ovvia - implica una serie di problematiche di non poco momento relative al destino degli aiuti già erogati, ricevuti e consumati dalle imprese, nonché all'affidamento che l'imprenditore ha fatto sulle risorse "aggiuntive", che sono effettivamente state utilizzate nell'organizzazione di impresa.

Non di rado i provvedimenti di recupero, ove l'esecuzione sia stata possibile, hanno determinato serie difficoltà economico-finanziarie, se non il dissesto, anche per quelle imprese che avevano legittimamente utilizzato gli aiuti, ritenendoli una misura "giustamente" concessa, patrimonializzando o capitalizzandone gli effetti positivi.

È pur vero che ragioni economiche e di giustizia impongono che lo Stato pretenda la restituzione da parte delle imprese beneficiarie degli aiuti ingiustamente erogati.

Non si possono, però, ignorare le conseguenze sul piano economico e politico che possono derivare dall'attuazione dell'obbligo di restituire - laddove possibile - le agevolazioni godute.

Si pensi, ad esempio, al problema delle multe comunitarie per le imprese che

(31) Arnaudo L., *Gli aiuti di Stato in una prospettiva di rilevanza e controllo nazionale*, in Riv. Dir. Impresa, 2000, n. 2, p. 325; Benacchio G., *Diritto privato della Comunità Europea*, CEDAM, 2008, p. 476; Boschi S., *Gli aiuti di Stato nella normativa comunitaria e nella recente giurisprudenza*, in Dir. Comun. Scambi internazionali, 2001, n. 3, pp. 529-561; Malferrari L., *Aiuti di Stato, vantaggi fiscali e servizi pubblici*, in Dir. Ind., 2002, n. 2, p. 159; Scaglione-Caruso, *Nuove tendenze nella disciplina degli aiuti di Stato nelle norme comunitarie*, in Riv. Dir. Pubbl. Comun., 2001, n. 2, p. 383.

hanno sfiorato le cd. “quote latte”, che tante polemiche ha suscitato in Italia nel periodo 2005-2008.

In considerazione di ciò, la Commissione ha un ampio margine di discrezionalità nel valutare l’opportunità, in seno alla decisione indirizzata allo Stato, se obbligarlo o meno al recupero totale o parziale.

Il recupero, a livello nazionale, avviene attraverso la giustizia ordinaria e tributaria, a seconda della forma dell’aiuto, e nella misura individuata nelle decisioni comunitarie.

Per esempio, per quanto riguarda il recupero innanzi al giudice nazionale, la Corte di Giustizia, nel caso C-199/06 del 12 febbraio 2008³², con riferimento agli aiuti compatibili ma illegittimi, ha chiarito che i giudici nazionali sono chiamati ad eliminare le distorsioni della concorrenza causate dalla concessione anticipata di aiuti compatibili, ma illegittimi, perché erogati senza la preventiva notificazione ed autorizzazione della Commissione.

Tale intervento del giudice nazionale mira a tutelare le parti interessate dalla distorsione della concorrenza provocata dalla concessione dell’aiuto illegittimo. La Corte, nella stessa sentenza, ha precisato che il diritto comunitario non impone al giudice nazionale un obbligo di recupero integrale, ma di ordinare al beneficiario dell’aiuto il pagamento degli interessi per il periodo dell’illegittimità. Inoltre, sulla base delle regole antitrust di diritto interno, il giudice nazionale valuterà se occorre procedere al recupero integrale dell’aiuto.

In merito a questo importante *leading case*, sembra opportuno rilevare che l’applicazione di questa giurisprudenza è in astratto foriera di conseguenze che, sul piano economico, potrebbero comportare esse stesse effetti distorsivi della concorrenza. Ciò in quanto l’interpretazione dei vari giudici nazionali in proposito potrebbe risultare piuttosto eterogenea, a causa delle diverse regole di diritto interno applicabili in ciascuno dei 27 Stati membri.

Inoltre, sul piano dell’attribuzione delle competenze riconosciute dal Trattato alla Commissione e dalla Comunità e dagli Stati membri ai giudici nazionali, occorre rilevare che, con questa pronuncia, il Giudice nazionale assume la funzione di garantire il ripristino delle normali condizioni di concorrenza, eliminando il vantaggio indebitamente conseguito dal beneficiario. Il Trattato, tuttavia, attribuisce tale potere alla Commissione. Questa interpretazione sembra, dunque, offrire una lettura innovativa dei principi di sussidiarietà e proporzionalità ed avvicinare, per certi aspetti, la funzione del Giudice nazionale e della Commissione: eliminare la distorsione della con-

(32) Cfr. www.curia.europa.eu; ed anche www.osservatorioaiutidistato.eu.

correnza causata dall'aiuto indebitamente concesso.

Da ultimo, per quanto riguarda il ruolo del giudice ordinario, è utile ricordare che il D.Lgs. 1° 09.2011, n. 150, recante disposizioni complementari al codice di procedura civile in materia di riduzione e semplificazione dei procedimenti civili di cognizione³³, prevede l'applicazione del rito del lavoro alle controversie in materia di opposizione al recupero degli aiuti di Stato³⁴.

La disposizione in esame riguarda tutte le imprese che hanno ricevuto un provvedimento di sospensione e/o di restituzione gli aiuti concessi alle imprese dichiarati illegittimi.

Dallo scorso 7 ottobre, il giudice nazionale, secondo il rito del lavoro, su richiesta di parte, può disporre la sospensione del provvedimento della decisione di recupero chiesta dall'impresa per gravi motivi di illegittimità o per errore nell'individuazione o nel calcolo, se teme un pregiudizio imminente e irreparabile. Inoltre, il giudice nazionale, quando accoglie l'istanza di sospensione per motivi di illegittimità, è tenuto all'obbligo di rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di Giustizia Ue³⁵.

Relazione tenuta in occasione del Corso di Palermo il 16-17 dicembre 2011.

(33) Emanato in attuazione dell'articolo 54 della legge 18 giugno 2009, n. 69., pubblicato in G.U. 21.09.2011, n. 220.

(34) Si veda, in particolare, l' art. 6 D.Lgs. n. 150/2011.

(35) Cfr. www.diritto24.ilsole24ore.com/societa/news/2011/10/aiuti-di-stato-al-rito-del-lavoro-lopposizione-ai-provvedimenti-di-recupero.html.

Dr. Massimo SCUFFI
Consigliere della Corte di Cassazione

Diritto Doganale e delle accise
Gli orientamenti della Giurisprudenza italiana alla luce
dei principi comunitari

1. L'OBLIGAZIONE DOGANALE E I SUOI PRESUPPOSTI

I tributi doganali (ivi compresi i diritti di confine costituiti dai **dazi**, dai prelievi e dalle altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai Regolamenti comunitari) sono regolati dalla normativa base contenuta nel D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (TULD) i cui istituti sono stati riordinati con revisione delle procedure di accertamento e di controllo dal D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374 in attuazione di una serie di direttive comunitarie intervenute in materia.

Tra i **diritti di confine** rientra pacificamente anche l'**Iva** assolta sulle **importazioni** (dai Paesi terzi) prevista dall'art. 70 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 la cui riscossione è riconosciuta in capo all'Ufficio doganale e non all'Ufficio Iva.

Esiste –infatti- diversità nel sistema impositivo tra Iva all'importazione ed Iva interna: l'una viene accertata e riscossa all'atto dell'importazione con riversamento di quota parte alla Comunità, l'altra è versata ed autoliquidata dal contribuente sulla massa di operazioni attive e passive inserite nella dichiarazione periodica.¹

I diritti di confine gravano esclusivamente sulle merci provenienti dagli Stati *extra* UE in base ad una **tariffa doganale unificata** a livello europeo che assicura un trattamento impositivo uniforme con trasferimento del gettito direttamente alla Comunità di essa costituendo “**risorsa propria**”.

La Comunità europea è una **unione doganale perfetta** perché – oltre a vietare i dazi e le tasse ad effetto equivalente all'interno del mercato unico adottando una “tariffa comune” verso i Paesi terzi- consente la libera circolazione anche ai prodotti di Paesi terzi (in c.d. “**libera pratica**”), applicando una regolamentazione unitaria (Cdoganale comunitario) soggetta a interpretazione uniforme tramite **rinvio pregiudiziale** ex art. 267 del

(1) Cass.n.12577/2010

TFUE², e destinando le entrate ricavate al bilancio comunitario.

Il giudice tributario è dunque chiamato ad applicare – nel quadro delle disposizioni generali in materia doganale – oltre alla regolamentazione nazionale anche il Reg. (CEE) n. 2913/92 del 12 ottobre 1992 istitutivo del “**Co-dice doganale comunitario**” (CDC) nella nuova versione del Reg. (CE) n. 2700/2000 del 16 novembre 2000 (“modernizzato” dal Reg. 450/2008 del 23

(2) Il rinvio pregiudiziale (già previsto dal previgente art. 234 del Trattato CE) è frutto della ripartizione di compiti tra giudice nazionale e Corte di Giustizia, icustodei dell'interpretazione del diritto comunitario e tenuta a fornire al giudice remittente la corretta **ichiave di lettura**” sul significato e la portata della norma del Trattato (e degli atti derivati quali i Regolamenti e le Direttive) indicandogli se essa precluda o meno (*osta o non osta*) liapplicazione della legge nazionale. Si tratta di un procedimento da giudice (nazionale) a giudice (comunitario) che integra e completa ñ sul piano ermeneutico ñ la cooperazione giudiziaria ñ *agevolando*, liuno attraverso i lumi forniti dallialtro, liesercizio del potere di disapplicazione (o di convalidazione della norma interna compatibile).

Il rinvio pregiudiziale è mezzo “facoltativo” per il giudice nazionale di I e II istanza (dunque per le Commissioni tributarie provinciali e regionali), “obbligatorio” per il giudice nazionale di ultima istanza (cioè la Sez. tributaria della Corte di Cassazione) salvo che la norma da interpretare risulti chiara, venga in gioco questione identica ad altra già sollevata e risolta in via pregiudiziale, risultati irrilevanti sull'esito del giudizio, si sia formata giurisprudenza consolidata sul punto. Una “**nota informativa**” riguardante contenuto e tecniche delle domande di pronunzia pregiudiziale da parte dei giudici nazionali è stata di recente emanata dalla Corte di Giustizia (a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona) e si rinviene in GUCE C 297/01 del 5.12.2009.

Il rinvio di interpretazione serve ad uniformare liapplicazione del diritto comunitario mediante una interpretazione centralizzata e puÚ avere ad oggetto atti vincolanti e non, in pratica tutto il sistema giuridico comunitario comprese le decisioni .

La sentenza della Corte di giustizia va a sua volta interpretata secondo i criteri dettati dall'ordinamento nazionale e dunque - trattandosi di provvedimento giurisdizionale - l'esegesi va condotta - non alla stregua dei criteri propri dell'ermeneutica contrattuale ex art. 1362 c.c. e ss., ma secondo canoni oggettivi e testuali - dettati dall'art. 12 preleggi per gli atti a contenuto normativo ,trattandosi di decisione che non solo è vincolante per il Giudice nazionale (salvo che intenda sollevare nuovo rinvio alla Corte di giustizia per provocarne un *revirement*) ma avente anche effetti extraprocessuali per la natura astratta e la portata dichiarativa che dispiega *erga omnes* al di là del litigio principale ,per cui va ricercato più il significato oggettivo della regola (o del comando) di cui il provvedimento è portatore che non la statuizione di volontà che lo sottende(Cass.3852/09)

Anche le **decisioni della Commissione** –benché prive dei requisiti della generalità' ed astrattezza-costituiscono fonte di produzione di diritto comunitario derivato sia pur limitatamente ai rapporti giuridici intercorrenti tra privati e pubblici poteri(Cass.2428/2010)

La **cooperazione con la Commissione europea** –chiamata a fungere da *amicus curiae*-viene realizzata con lo strumento della consultazione informativa delineata-per gli **aiuti di stato-dalla Comunicazione** del 23 novembre 2005 95/C 312/07 per acquisire **notizie in fatto** ed elementi economico-giuridici di valutazione (**pareri tecnici**) anche su particolari regimi fiscali suscetti-

aprile 2008³) nonchè il Reg. (CEE) n. 2454 del 2 luglio 1993 che contiene le pertinenti norme di attuazione (DAC).

In tal senso viene ad operare come vero e proprio giudice comunitario.

Il **presupposto** dell'obbligazione tributaria doganale è specificato nell'art. 36 del Tuld che lo individua – per le merci allo stato estero – nella loro destinazione al consumo entro il territorio doganale e – per le merci nazionali – nella loro destinazione al consumo fuori dal territorio stesso, presumendo immessa al consumo anche la merce indebitamente sottratta ai vincoli doganali (contrabbando), non presentata alle verifiche nei termini prescritti ovvero non rinvenuta nel corso delle predette operazioni salvo che sia andata distrutta o smarrita per **caso fortuito** o **forza maggiore** (cioè per eventi non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave⁴).

Il sorgere del rapporto d'imposta presuppone dunque il duplice requisito :

- a) dell'esamento della **linea doganale**;
- b) della **destinazione al consumo** della merce nel mercato interno ed in via definitiva impressa dalla dichiarazione doganale.

È la dichiarazione doganale (**Documento Unico Amministrativo** – DAU) che perfeziona il presupposto impositivo che la normativa comunitaria - in sintonia con la norma nazionale – identifica in una **fattispecie “complessa”** costituita :

- a) da un **elemento fattuale** (introduzione nel territorio CE di merce proveniente da Paesi terzi)
- b) da una **determinazione di volontà** (destinazione al consumo impressa dall'importatore mediante la dichiarazione doganale).

bili di configgere con tale disciplina (così per il il sistema cooperativistico nazionale Cass., ord. n. 3525 del 17 febbraio 2006) .

In pendenza di rinvio alla Corte di Giustizia il giudizio va comunque sospeso come prevede lo Statuto della Corte (lo stesso avviene anche per le questioni non manifestamente infondate di illegittimità costituzionale rimesse alla Corte Costituzionale), fermo restando che il giudice potrà sempre *medio tempore* adottare provvedimenti cautelari di sospensione (art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) ove la legge nazionale risulti di sospetta incompatibilità (od incostituzionalità).

(3) Il testo aggiornato sostituirà il precedente CDC al più tardi entro il giugno del 2013 quando saranno adottate ed applicabili le occorrenti disposizioni di attuazione.

(4) La **presunzione di immissione** al consumo della merce non viene meno in ipotesi di sottrazione di disponibilità della stessa per **furto** o per **rapina** ovvero per altri motivi illeciti (falso commesso da funzionari infedeli) che non fa venir meno la obbligazione doganale (Cass, n. 1940/1989 e Cass.9935/1993).

Anche nella procedura di **daziato sospeso** ai sensi dell'art. 164 del Regolamento doganale interno di cui al R.D. 13 febbraio 1896, n. 65, tuttora in vigore per quanto non in contrasto con le disposizioni del D.P.R. n. 43/1973, ai sensi dell'art. 347 di detto testo unico (dove è la stessa Dogana – in attesa di avere informazioni sull'attendibilità della documentazione presentata dall'operatore o sulla natura della merce dichiarata – a procrastinare il recupero degli eventuali maggiori diritti previa acquisizione di idonea garanzia⁵) il *dies a quo* è fatto risalire al momento dell'accettazione della dichiarazione⁶.

Così pure in altre ipotesi di differimento della liquidazione e riscossione⁷ il presupposto della obbligazione è sempre stato individuato nella importazione della merce e non nella determinazione finale del tributo⁸.

Si tratta di procedure, queste, che incidono sulle sole **fasi attuative** attinenti all'accertamento e alla liquidazione dei diritti doganali e non anche sul presupposto dell'obbligazione e la data del suo sorgere, coeva a quella apposta sulla dichiarazione accettata⁹.

Si considera, invece, non avverato il presupposto al cospetto di operazioni di importazione e di esportazione solo **temporanee** che non comportano

(5) In tale contesto si iscrive pure il disposto dell'art. 61 del D.P.R. n. 43/1973 che autorizza la dogana a liquidare provvisoriamente i diritti sulla base della dichiarazione ed a rilasciare la merce verso prestazione di cauzione per gli eventuali maggiori tributi quando, per esigenze tecniche ovvero per disposizioni legislative o amministrative, non sia possibile determinare i caratteri, la natura o la composizione dei prodotti importati, vi sia – insomma – **obiettiva incertezza** sul regime daziario applicabile.

(6) Cass., n. 11020/1994 e n. 9908/1994.

(7) Cass., n. 6622/1997 e n. 10184 del 17 ottobre 1997.

(8) Diversa è la **procedura semplificata** c.d. **ifranco sdoganato** (artt. 232 e 233 del D.P.R. n. 43/1973, poi sostituiti dagli artt. 12 e seguenti del D.Lgs n. 374/1990) dove È previsto che le imprese industriali e commerciali la cui attività sia alimentata da frequenti arrivi di determinate merci dall'estero possono essere autorizzate a disporre subito della merce dopo l'arrivo a prescindere dallo sdoganamento presso la dogana del luogo di destinazione.

In questo caso il procedimento di accertamento e liquidazione dei diritti è eseguito *a posteriori* e periodicamente attraverso l'esame delle scritture e contabilità aziendali che l'impresa è tenuta a mettere a disposizione degli organi doganali.

L'autorizzazione alla procedura semplificata non esime l'impresa autorizzata dal presentare la dichiarazione doganale risultando soltanto invertito – rispetto alla procedura ordinaria – il rapporto cronologico tra presentazione della dichiarazione e disponibilità della merce.

In deroga al disposto dell'art. 36 del T.U. il momento di insorgenza dell'obbligazione si individua in questo caso nella data di conseguimento della disponibilità della merce da parte dell'importatore e non nella data di presentazione della dichiarazione, lo spostamento cronologico del presupposto risultando giustificato dall'esigenza di disporre immediatamente della merce.

(9) Cass., n. 11020/1994 e n. 9908/1994.

una destinazione finale al consumo nel nostro Paese ovvero in un Paese straniero ma solo l'assoggettamento della merce a determinate fasi di lavorazione, riparazione o trasformazione in vista del successivo rientro nel Paese di provenienza.

Queste operazioni godono sostanzialmente di un regime di **sospensione di imposta** destinato a venir meno (sin dall'origine) solo se l'importazione o l'esportazione si tramuti in definitiva.

Il regime di sospensione presuppone dunque che la **manipolazione** del prodotto sia "usuale" o "perfezionativa" e che venga comunque assicurata l'identità della merce.

La manipolazione non deve incidere – invece – sulle **"caratteristiche essenziali"** così come individuate dal CDC (art. 24) in materia di **"origine della merce"** (riferibile al luogo in cui è avvenuta la lavorazione "sostanziale" che ha originato il prodotto nuovo) perché nel sistema doganale comunitario i regimi speciali o comunque agevolati comportano la necessità che le merci siano mantenute nello "stato" in cui si trovavano all'origine¹⁰.

Parimenti restano esenti da imposizione tutte quelle operazioni di mero passaggio delle merci nel territorio doganale (cosiddette operazioni di **transito comunitario**).

La base imponibile è generalmente costituita dal prezzo della merce (o **valore di transazione**) al lordo di tutti i costi sopportati (mediazione, imballaggio, trasporto, carico-scarico, assicurazione) sul quale **valore complessivo** viene commisurata l'aliquota della tariffa doganale comunitaria.

Come si ricava dalla pertinente normativa del CDC e del DAC componenti aggiuntivi di tale valore sono anche i corrispettivi e diritti di licenza (**royalties**) ancorchè non inclusi nel prezzo ove costituiscano **"condizione di vendita"** della merce¹¹

(10) Cass., n. 16114 del 20 luglio 2007 (in banca dati "fisconline"). *Ibidem* Cass 23985/2008 e Cass.4997/2009(ord.) in tema di indebita esenzione daziaria accordata ai silicio importato dall'India dove in quel paese il materiale veniva unicamente sottoposto ad operazioni di "frantumazione" nel mentre la lavorazione "sostanziale" di origine del prodotto (estrazione) avveniva in Cina, paese soggetto a dazio antidumping.

(11) La condizione di vendita della merce (che il CDC "aggiornato" di cui al Reg.450/2008 enuncia nell'art.41 sull' metodo "primario" di determinazione del valore in dogana) va talora ricercato negli "accordi di licenza" e la Commissione –tramite il Comitato del Codice doganale– ha indicato una serie di "indicatori" dalla combinazione dei quali è possibile determinare la sussistenza di tale requisito quali la presenza di un controllo di fatto (del licenziante sul licenziatario-produttore) che va al di là della semplice verifica di qualità del prodotto e si estende a tutta la produzione nonché la logistica e consegna della merce con potestà di imporre restrizioni e fissare le condizioni di prezzo ai terzi acquirenti.

Attualmente vige la Tariffa Doganale d'uso integrato comunitaria (**TARIC**) realizzata in forza di una “**nomenclatura combinata**”(NC) che tiene conto delle caratteristiche merceologiche del prodotto ma anche di altri elementi tariffari per renderla il più possibile uniforme in tutto il territorio dell'Unione europea.

La NC si basa sul sistema armonizzato di designazione e codificazione delle merci elaborato dal Consiglio di cooperazione doganale, attualmente Organizzazione mondiale delle dogane¹²

In questa raccolta sistematica – per settori merceologici – di **voci doganali** trovano collocazione le merci oggetto di scambi commerciali internazionali.

Che vanno classificate secondo **proprietà oggettive** quali definite secondo il testo doganale ,non rilevando il fatto che il fabbricante metta in risalto talune caratteristiche rispetto ad altre .

Gli operatori economici, i quali intendono conoscere la voce doganale pertinente nella quale rientra la merce che intendono importare od esportare per il calcolo dei dazi ovvero degli importi di restituzione alle esportazioni di cui possono beneficiare nell'ambito della politica agricola comune, possono fare richiesta di **informazione tariffaria vincolante** (ITV) all'autorità doganale, che resta per l'effetto vincolata nei confronti del destinatario per un periodo di 6 anni dalla data della comunicazione (art. 12 del Codice doganale comunitario) così come la ITV resta impegnativa nei confronti di quello stesso destinatario per le autorità di tutti gli Stati membri (art. 11 del DAC)¹³.

Si tratta di una forma di “**interpello**” **specifico** rispetto a quello “generalizzato” previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente (art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212) che sfocia in un “parere” (sul modello del codice doganale tedesco del 1898) costituente “decisione” ricorribile a sensi degli artt. 4, n. 5), e 12 del Codice doganale comunitario.

(12) Le regole generali di interpretazione –che si rini evengono nella I^ parte della NC-dispongono che”la classificazione doganale delle merci e’ determinata legalmente dal testo delle *voci* e delle *note* premesse alle sezioni o ai capitoli (oltre- occorrendo- dalle successive norme purche’ non confliggenti con il testo suddetto).

Apposito Comitato -istituito all’interno del Consiglio -ha appunto il compito di redigere *note esplicative* e *pareri di classificazione*(non vincolanti),spettando al legislatore comunitario (Commissione)interpretare per via regolamentare e sotto il controllo della Corte di Giustizia la nomenclatura per come deve essere applicata (con valenza *ex tunc*)ovvero indicare requisiti “complementari” per l’inserimento del prodotto in una determinata voce(con valenza *ex nunc*).

(13) Il codice doganale comunitario prevede accanto alla ITV anche l’IVO (informazione vincolante in materia di origine della merce) con validità di tre anni.

Dell'ITV non può invece formalmente giovare il terzo ancorché per la medesima merce, ma quel parere può sicuramente costituire un punto di riferimento privilegiato nell'ambito di indagini giudiziali eventualmente affidate a CTU.

L'informazione viene comunicata anche alla Commissione per l'aggiornamento della banca dati.

Se vi sono informazioni divergenti sulla classificazione di una stessa merce, la questione – ove non venga risolta tra gli Stati membri interessati – viene portata all'esame del **Comitato per la classificazione** delle merci: classificazione che deve rimanere il più possibile omogenea e non può variare da uno Stato all'altro secondo valutazioni discrezionali divergenti delle singole autorità con il rischio di determinare trattamenti discriminatori tra gli operatori economici interessati.

Spetta poi al giudice nazionale – nell'ambito della inerente conflittualità – assumere le decisioni necessarie affinché venga applicata una ITV conforme al diritto comunitario, restando quindi il giudice tributario facultato ad annullare la determinazione dell'autorità doganale che contrasta con la nomenclatura combinata e dichiarare la corretta classificazione, così cooperando alla applicazione uniforme anche di questo aspetto tecnico del diritto comunitario¹⁴.

L'Ufficio procede alla riscossione dei diritti sulla base dell'autoliquidazione operata con apposita dichiarazione dal presentatore della merce in dogana (“**bolletta doganale**”) verificando poi la correttezza dei dati e procedendo, se del caso, alle occorrenti rettifiche con recupero *a posteriori* degli eventuali maggiori tributi.

Da queste prime indicazioni già si intuisce come tale meccanismo impositivo, soprattutto per le eccezioni e/o esenzioni che lo integrano, sia suscettibile di aprire vasti contenziosi tra il **soggetto passivo d'imposta** (che l'art. 38 del Tuld individua nel “della merce” e – solidalmente – in “coloro per conto dei quali la merce è stata importata od esportata”) e l'Amministrazione finanziaria (oggi **Agenzia delle Dogane**) specie quando venga in discussione la determinazione dell'imponibile, le modalità di applicazione del corrispon-

(14) Corte di Giustizia, ord. 19 gennaio 2005, C-206/03 *Smithkline*. Nell'occasione la Corte, su rinvio pregiudiziale dell'High Court of Justice (in tema di classificazione di cerotti alla nicotina), stabiliva che, se una autorità competente fornisce una erronea informazione tariffaria vincolante, il giudice nazionale è tenuto, a sensi dell'art. 10 del Trattato, ad adottare, nell'ambito delle sue competenze, tutte le misure necessarie affinché detta informazione sia annullata e venga fornita una nuova ITV conforme al diritto comunitario.

dente tributo, le esenzioni da tariffa.

L'Italia è tra i Paesi più restrittivi nei controlli e le pratiche doganali che sembrano – peraltro – destinate ad attenuarsi con la “modernizzazione” del codice doganale comunitario prefigurante uno sdoganamento “centralizzato” presso Paesi prescelti per l’adeguatezza delle strutture che permetterà all’operatore di utilizzarle indipendentemente dal luogo di destinazione¹⁵.

2. L’OBBLIGAZIONE ED I PRESUPPOSTI DELLE ACCISE

Per quanto concerne il comparto delle accise – comprendente per definizione legislativa tutta l’imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi prevista con la denominazione di “di fabbricazione o di consumo” e corrispondenti – he esso è stato completamente riordinato sotto le spinte delle direttive comunitarie.

Il processo di allineamento comunitario della imposizione indiretta è iniziato con le disposizioni armonizzatrici del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 (che ha limitato le imposte di fabbricazione alle categorie degli oli minerali, oli lubrificanti e bitumi, bevande alcoliche e fiammiferi mentre le imposte di consumo alle categorie dell’energia elettrica, metano e tabacchi) e si è, da ultimo, tradotto nella disciplina organica contenuta nel D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (“Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative” - Tua).

L’art. 2 del Tua contiene – nel ridotto novero dei prodotti imponibili – una puntuale specificazione del presupposto impositivo che si sviluppa in una **fattispecie a formazione complessiva** che sorge al momento della fabbricazione¹⁶ (od importazione) del prodotto sottoposto ad accisa ma l’**esigibilità** del tributo è posticipata all’atto di immissione al consumo del prodotto stesso nel territorio dello Stato.

(15) Il Codice doganale “aggiornato” prevede una diminuzione e semplificazione delle procedure doganali per velocizzare gli scambi, rafforzare le garanzie ed implementare il ricorso alla “autorizzazione unica” che, emessa in uno Stato membro, è destinata ad assumere valenza generale all’interno della Comunità senza necessità di reiterare le formalità già espletate. La dichiarazione elettronica ed il sistema di transito informatizzato completano questo quadro destinato non solo all’applicazione delle misure tariffarie ma – soprattutto – a quelle riguardanti la sicurezza e la lotta contro le merci contraffatte [c.d. procedure di sorveglianza di cui al Reg. (CE) n. 1383/2003 del 22 luglio 2003].

(16) Il concetto di fabbricazione rimanda all’atto finale del processo produttivo o di trasformazione preordinato alla successiva immissione al consumo del bene finito.

Fino al momento dell'immissione al consumo le merci rimangono in un **regime fiscale sospensivo**, circolando nel territorio dell'UE e venendo tassate nel di destinazione (per le merci provenienti da Paesi terzi scontando sovrimeposte di confine corrispondenti all'accisa gravante sugli analoghi prodotti interni).

La circolazione intracomunitaria in regime sospensivo dei prodotti soggetti ad accisa deve avvenire esclusivamente tra **depositi fiscali** (c.d. interconnessione) ed attraverso l'utilizzo di apposita documentazione (Documento Amministrativo di Accompagnamento - **DAA**).¹⁷

Le merci andate perdute o distrutte in regime di sospensione per caso fortuito o forza maggiore (cioè per fatti non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave ovvero a lui imputabili per colpa lieve) o che hanno subito cali naturali o tecnici (nei limiti di ammanco fissati forfetariamente in via presuntiva da appositi decreti ministeriali) fruiscono di un **abbuono di imposta**.

È stato peraltro precisato che i quantitativi che risultano mancanti in sede di presentazione, verifiche e controlli si sottraggono all'imposizione a sensi dell'art. 4 del Tua (e dell'art. 37 del Tuld) solo quando si tratti di perdite di volume o di peso in dipendenza di fenomeni fisici, chimici o biologici ovvero di dispersioni o vanificazioni della merce medesima durante il deposito od il trasporto senza utilizzazione o manipolazione, per cui la perdita del bene dovuto a **furto o rapina** (che provocano entrambi lo "spossessamento") non ne comporta il venir meno, ma solo la sottrazione a vantaggio dell'autore del delitto che consente comunque al bene sottratto di entrare nel circuito commerciale rimanendo così assoggettabile ad imposta¹⁸.

Per perdite e distruzioni causate da **reati commessi da terzi** è stato poi puntualizzato - alla luce della modifica dell'art.4 del Tua ad opera dell'art.59 della L.342/2000(finanziaria 2001)¹⁹ -che la procedura di riscossione dell'accisa può essere sospesa subordinatamente alla prova della effettiva instaurazione di procedimento penale (non bastando la mera *notitia criminis*)ed in presenza di descrizione dei fatti denunciati idonea a far emergere la totale estra-

(17) Anche per i depositi Iva a fini doganali solo l'immagazzinamento della merce (inteso come materiale introduzione)costituisce fattispecie di esenzione del tributo all'importazione (Cass.n.12249/2010).

(18) Cass., n. 12428 del 28 maggio 2007.

(19) La norma - che ha disposto anche lo sgravio dell'accisa per le aziende italiane garanti estranee a furti ed irregolarità nella circolazione di alcole e tabacchi lavorati- è stata ritenuta inapplicabile all'obbligato principale che ha curato le operazioni di trasporto(Cass.n.4771/09)

neità –anche sotto il profilo della vigilanza-del soggetto obbligato²⁰ .

Parimenti –per fruire dell’abbuono- non basta la constatazione di emissione di decreto di archiviazione(per essere rimasti ignoti gli autori del fatto) ma occorre che l’obbligato dimostri il proprio “non coinvolgimento” cioè l’assenza di colpa grave nel suo operato per aver attuato tutte le misure idonee a scongiurare evento interamente ascrivibile al terzo²¹.

Il recepimento della Direttiva CE 118/2008 ad opera del Dlgs 48/2010 ha portato a modificare ulteriormente l’art.4 del TUA con accrescimento dei poteri dell’AF chiamata a valutare se sia “soddisfacente” la **prova** a carico fornita dal contribuente che la **perdita irrimediabile o distruzione totale** del prodotto è avvenuta per caso fortuito o per causa di forza maggiore :valutazione probatoria ,questa ,la cui discrezionalità lascia invero dubbi sul rispetto del principio di “imparzialità” costituzionalmente garantito .

In relazione alle accise l’inerente conflittualità giudiziaria è suscettibile di coinvolgere una **pluralità di soggetti passivi** come avviene nella materia doganale.

L’art. 2 del decreto legislativo citato annovera, infatti, come **obbligati solidali** il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l’immissione in consumo (il garante del pagamento del tributo) e chiunque nei confronti del quale si verifichino i presupposti di esigibilità dell’imposta: in pratica fabbricante (sempre e comunque) e l’intermediario tramite il quale viene immessa al consumo la merce (compreso il trasportatore).

È stato-di rimando- affermato in tema di **evasione dell’imposta di fabbricazione** che deve ritenersi assoggettato al tributo non solo il produttore ma chiunque sottragga o concorra a sottrarre il prodotto all’accertamento ed al pagamento dell’imposta con la conseguenza che l’A.F. può intimare il pagamento a qualunque autore della frode fiscale quale soggetto passivo del rapporto tributario, senza che occorra il previo accertamento della responsabilità penale.²²

Il contenzioso sulle accise è praticamente assimilato a quello doganale rimandando gli artt. 3 e 14 del D.Lgs. n. 504/1995 alle disposizioni del D.P.R. n. 43/1973 – D.Lgs. n. 374/1990 – D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, in tema accertamento, liquidazione, pagamento e riscossione dell’imposta.

(20) Cass. n.17195/2009.

(21) Cass. n.9787/2010.

(22) *Ex multis*, Cass., n. 11145/2006 ,n.20826/2005, n.13328/2009.

3. I SOGGETTI PASSIVI

Le controversie aventi ad oggetto il recupero dei doganali sono sovente caratterizzate da diversificazione soggettiva ancorché resti invariato il presupposto oggettivo stante la pluralità di obbligati “in solido” al pagamento dell’imposta (proprietario – detentore e/o presentatore della merce in dogana – tutti coloro per conto dei quali è stata importata od esportata).

Altrettanto avviene per le accise dove coobbligati con gli operatori professionali che ricevono il prodotto sono i titolari del deposito fiscale per i quantitativi immessi al consumo dal loro impianto.

Tra gli obbligati alla corresponsione del tributo doganale è stato per lungo tempo ricompreso per *fictio iuris* anche la figura dello **spedizionario doganale** per fatti addebitabili all’importatore, relativamente a merce immessa al consumo in regime di sospensione di imposta in conseguenza della presentazione di false dichiarazioni di intenti.

La prospettazione che faceva transitare la responsabilità sullo spedizionario si fondava sul “**rischio professionale**” per essersi quegli fidato della bontà della dichiarazione rilasciata dall’importatore ed aver omesso di controllarne la veridicità e trovava anche un qualche aggancio in una risalente giurisprudenza comunitaria affermando che l’utilizzo di documenti falsi rientrava nella categoria dei rischi professionali che incombono sull’agente doganale, il quale doveva rispondere dell’esazione dei maggiori dazi richiesti dalla Dogana²³.

Pertanto, l’espressione “**agente doganale**” utilizzata in quella decisione con riferimento agli operatori olandesi non significava affatto spedizionario dichiarante doganale (cioè mandatario con rappresentanza) sibbene mandatario senza rappresentanza, per cui il riferimento si basava sulla figura conosciuta nel diritto olandese di soggetto che opera in nome proprio, con esclusione del rapporto di mandato con rappresentanza che è invece alla base della figura dello spedizionario doganale prevista dall’ordinamento italiano.

La giurisprudenza nazionale è venuta così ad evolversi mettendo in evidenza come il controllo effettuato dallo spedizionario poteva essere solo documentale e quindi la sua eventuale responsabilità non poteva che essere limitata alla non corrispondenza fra la dichiarazione che egli rendeva in dogana e la situazione oggettiva della merce così come risultava dalla documentazione fornita dall’importatore.

(23) Corte di Giustizia, sent. 13 novembre 1984, C-98 e n. 230/1983, *Van Gend en Loos*.

Il richiamo alla responsabilità sussidiaria prevista dall'art. 41, comma 2, del Tuld poteva dunque rivelarsi pertinente solo in relazione alla imposta complementare e suppletiva, la quale era l'unica a chiamare in causa la **diligenza** dello spedizioniere nell'espletamento del suo compito posto che l'estensione della sua responsabilità andava rintracciata nell'ambito dell'"intrinseco collegamento" con la sfera delle sue attribuzioni professionali.

Al contrario la **dichiarazione di intento** che dava diritto all'esenzione ineriva ad un comportamento eccedente il mero rapporto doganale di importazione ed implicava un potere di ispezionare la contabilità dell'impresa importatrice che lo spedizioniere non aveva.

Tale normativa è stata quindi disapplicata dai giudici nazionali perché ritenuta incompatibile con l'art. 2.1 del Reg. (CEE) n. 1031/88 del Consiglio 10 aprile 1988 – entrato in vigore il 1° gennaio 1989 e riprodotto nell'art. 201, paragrafo 3, del CDC – restando escluso che potesse essere chiamato a rispondere dell'adempimento dell'obbligazione doganale chi, come lo spedizioniere italiano, agiva in nome e per conto del proprietario della merce transitata in dogana(**rappresentanza"diretta"**)²⁴.

La Corte di Cassazione in particolare ha messo in risalto il carattere regolamentare della norma comunitaria "direttamente applicabile" per il solo fatto e nel momento in cui la situazione di incompatibilità si manifestava, senza necessità di alcuna declaratoria formale prevalendo essa sulle disposizioni di diritto interno ancorché anteriori²⁵.

Del resto l'Italia era stata già fatta oggetto di **procedura di infrazione** proprio per non aver adeguato tempestivamente la normativa interna al principio espresso dalla disposizione comunitaria, tanto è che l'art. 41 del Tuld veniva poi abrogato dall'art. 28 della L. 8 maggio 1998, n. 146 e riformulato l'art. 56 del Tuld.

Per effetto della nuova disciplina lo spedizioniere o chiunque altro presenti la merce per conto di altri diventa perciò soggetto passivo dell'obbligazione tributaria solo quando agisce nell'ambito della **rappresentanza "indiretta"** (o "**libera**")diventando lui stesso dichiarante e dunque **responsabile solidale** con il rappresentato nell'obbligazione doganale (art. 38 del Tuld). Situazione analoga si presenta con riferimento alla fiscalità interna (**Iva all'importazione**).

L'art. 8, comma 3, della L. 25 luglio 2000, n. 213 in funzione di inter-

(24) Cass., n. 3623/2006.

(25) Cass., n. 10047 del 1° agosto 2000 e n. 14312 del 26 settembre 2003.

pretazione autentica ha, infatti, escluso espressamente lo spedizioniere doganale dalla responsabilità per il pagamento del tributo, a fronte di dichiarazione d'intento da lui presentata in dogana, tenendone responsabili soltanto coloro (cessionari, committenti, importatori) che tale dichiarazione avevano sottoscritto²⁶.

Anche in questo caso non si poteva esigere dallo spedizioniere di verificare la contabilità della impresa e, in relazione ad ogni singola operazione di importazione, accertare l'esistenza di un *plafond* Iva attualmente disponibile costituito con inclusione delle operazioni legislativamente previste (art. 68 del D.P.R. n. 633/1972) per poter usufruire dell'esenzione di imposta.

Ove si voglia risalire alla “**responsabilità paritetica**” dello spedizioniere per le operazioni doganali è dunque necessario accertarne la **colpevolezza**, cioè la sua partecipazione dolosa o colposa.

Non a caso l'art. 202 del CDC ricollega la coobbligazione delle persone diverse dall'importatore alla partecipazione dell'evento od alla consapevolezza dell'irregolarità (**sapevano o dovevano sapere**).

Lo spedizioniere va considerato infatti responsabile nella misura in cui risulti da lui conosciuta o conoscibile la situazione di apparenza coprente l'irregolare introduzione della merce nel territorio comunitario²⁷.

In tal senso la responsabilità può emergere dalle modalità con cui gli vengono impartite le istruzioni doganali o dalla fittizietà delle operazioni coeve ad ogni suo intervento ovvero da altri elementi anche presuntivi che escludano lo stato di sua buona fede²⁸.

Obbligato al pagamento dei dazi oltre all'importatore (ed il di lui rappresentante indiretto) è anche qualsiasi altro soggetto che pur non dichiarando di agire a nome o per conto di un terzo (ovvero dichiarando di agire in nome o per conto di un terzo senza disporre dei relativi poteri) partecipi alle **formalità doganali** “cooperando” in qualsiasi modo al perfezionamento dell'operazione. L'art.201 comma 3 del CDC precisa infatti che quando una dichiarazione è resa in base a *dati* che determinano la mancata riscossione dei dazi le persone che li hanno forniti ed erano od avrebbero dovuto essere a conoscenza della loro erroneità possono essere considerati debitori secondo la normativa nazionale.

In base a questi principi la Suprema Corte ha riconosciuto la responsabilità in materia doganale anche in capo a soggetto qualificatosi nella di-

(26) Cass., n. 14312/2003.

(27) Cass.n.24336/2009.

(28) Cass., n. 21226/2006.

chiarazione doganale ”**rappresentante fiscale**” ,pur nella consapevolezza trattarsi di specifica figura contemplata in materia di Iva all’importazione (art.17 DPR 633/72)e di accise(Art.44 comma 3 L.27/1993) e solo per tali tipologie di imposta rimanendo formalmente responsabile ,con esclusione di ogni altra operazione effettuata dal mandante estero nel territorio nazionale²⁹.

Nell’ordinamento doganale comunitario non è infatti contemplata la rappresentanza fiscale bensì il “**diritto di rappresentanza**”(art.5 CDC)che consente a chiunque di farsi rappresentare presso l’autorità doganale per l’espletamento di atti e formalità previsti da quella normativa specifica .

La Corte ha peraltro soggiunto che tale **soggettività passiva “parziale”** va calata e modulata in concreto sugli effetti ed obblighi della dichiarazione doganale che vede l’**equivalenza del presupposto** materiale dell’Iva all’importazione a quello dei dazi doganali e l’**unicità di prelievo** (ancorchè con separata liquidazione)effettuato sulla bolletta quale condizione per il rilascio della merce,riconoscendo per l’effetto anche nel rappresentante fiscale la qualità di soggetto passivo dell’obbligazione doganale³⁰.

La posizione autonoma rivestita dallo **spedizioniere doganale** rispetto al **proprietario della merce** è stata poi messa in luce da quelle pronunzie di legittimità³¹ secondo le quali , quando lo spedizioniere doganale, nell’eseguire le operazioni in dogana per conto del proprietario della merce, si avvale della facoltà di differire il pagamento dei tributi doganali, ai sensi degli artt. 78 e 79 del Tuld, stipulando all’uopo con la società di assicurazioni una **polizza fideiussoria**, sostitutiva della cauzione ed identificante l’obbligazione garantita nel debito inerente a detti tributi, a tale compagnia, che per il suddetto titolo sia stata escussa dall’Amministrazione finanziaria, deve essere riconosciuto diritto di surrogazione e regresso (artt. 1949-1951 del codice civile) nei confronti del proprietario importatore, il quale, nonostante il ricorso all’attività dello spedizioniere, è l’unico **soggetto passivo** del rapporto tributario e, quindi, dell’obbligazione garantita.

Si è sostenuto che non ha senso parlare di nuovo rapporto obbligatorio , aggiuntivo ovvero novativo, insorto in capo allo spedizioniere per effetto della convenzione del **pagamento periodico o differito** al quale il proprietario rimarrebbe estraneo non avendovi partecipato né avendovi tratto beneficio. Se l’obbligazione tributaria garantita resta il debito di imposta gravante sul

(29) Cass. n.8122/2001.

(30) Cass.n.13890/2008 e Cass.n.7261/2009.

(31) Cass., n. 5053/1998, n. 1399/1999 e n. 845/2002 dopo le fondamentali decisioni delle SS.UU., n. 499/1993 e n. 500/1993.

proprietario importatore, quella contratta dall'operatore doganale per avvalersi delle modalità di pagamento previste dal sistema delineato dal Tuld si interpone quale accessorio del debito principale come tale rientrando nella garanzia prestata dal fideiussore *ex art. 1942 del codice civile*³².

Di conseguenza, i rapporti tra proprietario-importatore e spedizioniere che li contraddistinguono (quali il mancato pagamento dei diritti doganali con le somme ricevute dal primo da parte del secondo) sono da considerare momenti "interni" che non interferiscono sul debito di imposta o sulla fideiussione non essendo opponibili né al creditore (Amministrazione finanziaria) né al garante (Istituto assicuratore).

In conclusione, il comportamento dello spedizioniere che – incaricato dall'importatore di versare le imposte doganali e fornito della relativa provvista – non adempie l'incarico anche attuando una **condotta fraudolenta** e penalmente rilevante attraverso la contraffazione dei documenti (quale, ad esempio, la costituzione di **bollette false**), non esonera il contribuente importatore dall'assolvimento dell'obbligazione tributaria che rimane a suo carico a prescindere dal fatto che il delegato abbia agito in maniera negligente o scorretta.

Secondo i principi civilistici, invero, non assume rilevanza il fatto che il mandante abbia fornito la provvista allo spedizioniere perché il comportamento negligente o scorretto del delegato, tanto ai danni del rappresentato, quanto ai danni del terzo, rileva solo ai fini dei rapporti interni fra mandante e mandatario, legittimando solamente il primo all'**azione di rivalsa** per l'indebito arricchimento del secondo e, eventualmente, per il risarcimento dei danni patiti.

Un temperamento a tali principi è stato peraltro riconosciuto nel caso in cui lo spedizioniere abbia profittato di un **accordo criminoso con il funzionario**, in tale ipotesi il mancato incasso del tributo, causato anche da fatto del dipendente pubblico infedele, non essendo sufficiente-ad opinione della Corte- a giustificare l'escussione dell'obbligato principale³³.

I giudici di legittimità hanno infatti coordinato i principi di **autore-sponsabilità e lealtà della PA** (ricavabili dall'art.10 della L.212/00) con quelli di **affidamento del contribuente** desumibili dalla normativa comunitaria (art.220 par.2 lett b del CDC) in base alla quale resta precluso il recupero dei diritti doganali non siano stati riscossi per erronea determinazione

(32) Cass., n. 4575 del 1° marzo 2006.

(33) Cass.14810/2010.

delle autorità competenti non percepibile dall'operatore che abbia agito in buona fede osservando le disposizioni vigenti

Tra i soggetti obbligati – come si è visto sopra – rientrano anche i **garanti**.

I regimi doganali assistiti da garanzia che consentono all'Amministrazione, a fronte dell'inadempimento dell'obbligato principale, l'escussione diretta del garante quale coobbligato solidale con il soggetto garantito sono tipiche dei depositi e dei regimi di transito.

L'atto costitutivo di garanzia globale per le operazioni di **transito comunitario** (artt. 189 e seguenti del CDC e 359 e seguenti del DAC) obbliga il garante ad effettuare il pagamento fino alla concorrenza dell'importo massimo garantito "a prima richiesta scritta" delle autorità competenti, sicché resta preclusa l'opponibilità di eccezioni attinenti le vicende del rapporto garantito e le sue modalità di gestione, salvo l'*exceptio doli* qualora la richiesta di esazione appaia *prima facie* frutto di comportamento abusivo e/o fraudolento del beneficiario con derivato pregiudizio per il garante, non solo economico, ma anche giuridico nel senso di determinare la perdita del suo diritto di surrogazione o regresso³⁴.

Anche per gli esportatori beneficianti delle facilitazioni comunitarie previste sotto forma di finanziamento delle esportazioni di **prodotti agricoli** era previsto un **regime di cauzione** particolarmente rigoroso, comportante l'interpretazione delle garanzie prestate in via "**funzionale**" per il buon esito della destinazione delle "risorse proprie" ed il pronto recupero senza ostacoli di quanto anticipatamente erogato³⁵

(34) Cass., n. 19194 del 6 settembre 2006 (in banca dati "fisconline"), che ha escluso l'esimente fatta valere dal garante, che eccepiva il diritto alla liberatoria od allo svincolo avendo l'obbligato principale compiuto operazioni in esubero rispetto all'ammontare di garanzia per mancata osservanza dell'obbligo di vigilanza periodica della dogana sulle operazioni di transito, rilevando che non competeva alla dogana "monitorare" l'eventuale superamento del massimale nell'interesse del garante.

(35) Cass. n. 24209/2008 e Cass. n. 16877/2009 la quale ha puntualizzato che la prova dell'effettiva immissione in consumo costituisce condizione essenziale "per l'attribuzione del beneficio (in difetto sorgendo il diritto di escussione dell'impresa finanziata) ma tale prova non si esaurisce nella verifica di formale corrispondenza della documentazione alle tipologie all'uopo indicate dai Regolamenti comunitari ma impone una valutazione concreta di idoneità e sufficienza del contenuto di essa in funzione dell'accertamento dell'avvenuto perfezionamento dell'operazione, restando perciò l'Autorità doganale sempre abilitata -ove non siano maturate preclusioni temporali- a chiedere "supplementi documentali" nel rispetto degli obblighi imposti agli Stati membri di assicurarsi della regolarità delle operazioni finanziate, senza che rilevi -sotto il profilo della violazione dei principi di buona fede ed affidamento- la novità dell'intensificazione dei controlli disposti in tal senso rispetto a prassi amministrative precedenti.

La figura del garante entra in gioco anche nel documento di cauzione dei diritti doganali denominato **Carnet TIR**, titolo che rende possibile il trasporto internazionale di merci su strada senza che il carico, allorché vengano attraversate più frontiere – sia soggetto al pagamento di dazi o tasse equivalenti presso gli uffici doganali di passaggio né debba sottostare a controlli ulteriori a quelli normalmente previsti presso la dogana di partenza e quella di destinazione³⁶.

Ogni Stato aderente alla Convenzione TIR abilita un ente all'emissione dei *carnets* nonché ad assumerne la garanzia verso le Autorità dello Stato in cui è sito l'ufficio doganale di entrata nel momento in cui le merci sono accettate in transito.

In Italia l'ente garante istituito allo scopo è l'Unioncamere chiamato a rispondere del pagamento dei diritti doganali non solo per le merci menzionate nel *carnet* TIR ma anche per ogni altra che si trovi comunque stivata all'interno del veicolo.

Il *carnet* TIR preso in carico dall'ufficio doganale di partenza resta valido per tutto il tragitto fino al completamento dell'operazione all'ufficio doganale di destinazione e per l'adempimento delle conseguenti obbligazioni deve essere a propria volta prestata in favore di Unioncamere garanzia fideiussoria a prima richiesta da parte della ditta che intende iscriversi al registro e quindi avvalersi del relativo regime.

L'art. 8, comma 7, della Convenzione, prevede che, allorché le somme diventino esigibili, “prima di reclamarle all'associazione garante le autorità competenti devono, nella misura del possibile, chiederne il pagamento alla(e) persona(e) direttamente tenuta(e) a pagarle”.

È stato ritenuto che questa regola non istituisce a favore del garante un beneficio di preventiva escussione che è principio di natura “eccezionale” che può derivare solo da convenzione tra le parti o da espressa indicazione nella legge perché derogatorio del criterio generale di solidarietà che rende corresponsabili – a scelta del creditore – i soggetti del rapporto di garanzia istituito per rafforzare il credito dell'Erario.

(36) Il regime TIR (*Transport International Routier*) è stato istituito con la Convenzione di Ginevra del 10 gennaio 1959 al fine di semplificare le formalità doganali cui sono soggetti i trasporti internazionali di merci su strada ed è stato successivamente modificato da una seconda Convenzione adottata a Ginevra il 14 novembre 1975 ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 12 agosto 1982, n. 706. Nell'ambito della Comunità europea, a seguito dell'abolizione delle frontiere interne tra Stati membri, le spedizioni in regime TIR sono ammesse unicamente quando il trasporto ha inizio o destinazione in un Paese terzo.

Tanto meno introduce una condizione di proponibilità dell'azione contro l'istituto garante ma soltanto prescrive che l'intimazione sia rivolta con precedenza al soggetto obbligato in via principale – quale trasportatore della merce – in funzione meramente strumentale all'adempimento.

Il fatto poi che la disposizione specifichi che tale priorità venga rispettata solo nei “limiti del possibile” esclude conseguenze caducatorie dalla sua inosservanza temporale laddove risulti comunque inoltrata l'intimazione di pagamento, non derivando nullità da una imperfetta progressione cronologica³⁷. Secondo l'espressa previsione della Convenzione (versione 1959) l'ambito della garanzia comprende anche le comminate penali, escluso il caso in cui la responsabilità penale (che è personale) sia sussistente al momento di operatività della garanzia e solo successivamente (quando l'obbligazione del garante ha acquisito il suo definitivo contenuto) la sanzione penale sia stata modificata in sanzione amministrativa³⁸.

4. IL TRATTAMENTO TARIFFARIO

L'origine della merce oggetto di importazione nel territorio della Comunità europea ha influenza determinante ai fini del trattamento daziario.

Proprio l'**origine**(, unitamente alla **quantità**, alla **qualità**, al **valore** della merce dichiarata in dogana) concorre a costituire base di calcolo dell'imposizione daziaria.³⁹

L'origine può giocare a favore come a sfavore dell'importatore: prodotti originari di Paesi terzi possono scontare dazi particolarmente consistenti (c.d. dazio *antidumping*) ovvero esserne esentati in tutto od in parte (è il caso dei prodotti dei Paesi in via di sviluppo).

Vi è una differenza sostanziale tra i due istituti.

Il **dazio *antidumping*** –innanzitutto–è misura protettiva a beneficio degli Stati appartenenti alla Comunità in relazione all'importazione di particolari prodotti provenienti da Paesi terzi ad un prezzo più basso di quello praticato sul mercato nazionale (ad esempio Corea del Sud).

Le disposizioni dei vari provvedimenti comunitari che istituiscono dazi *antidumping* considerano, infatti, oggetto di *dumping* un prodotto quando il suo prezzo all'esportazione verso la Comunità è inferiore al valore normale di

(37) Cass., n. 2848/2008 e Cass.n.11864/2003.

(38) Cass., n. 11323/1995.

(39) **Quantità, qualità, valore, origine** della merce rappresentano le 4 tipologie di controllo doganale quali elementi fondamentali dell'attività di accertamento e revisione.

un prodotto simile.

Si è peraltro discusso se alla libertà dell'operatore di scegliere per la determinazione del valore in dogana il prezzo pagato in una transazione precedente a quella sulla cui base è avvenuta la dichiarazione in dogana (facoltà concessa a determinate condizioni dall'art. 147 del DAC) possa contrapporsi un identico potere dell'Amministrazione doganale sulla base del medesimo criterio.

Sulla questione è stato proposto dalla Corte di Cassazione quesito pregiudiziale alla Corte di Giustizia⁴⁰ che ha fornito risposta positiva sull'analogia facoltà riconosciuta all'Autorità doganale a condizione che sorgano fondati dubbi sulla veracità del valore dichiarato e tali dubbi persistano dopo che sono state richieste informazioni "complementar" dando all'interessato la possibilità di far valere il proprio punto di vista (nel rispetto del **principio del "contraddittorio"**)⁴¹.

Il dazio antidumping non ha però natura sanzionatoria (non entrando in gioco **irregolarità intenzionali** o da **negligenza**, dunque violazioni del diritto comunitario) ma è "misura" (in analogia alle c.d. **quote latte**) di attuazione della politica comune destinata al "riequilibrio" del mercato evitandone turbative⁴².

Quanto al **sistema tariffario preferenziale**, esso trae invece origine da accordi doganali di agevolazione daziaria riconosciuti ai Paesi in via di sviluppo dalla CE sulla base di elenchi di merci specifiche ed entro insuperabili limiti quantitativi (a contingente o a massimale) per evitare che esse – invadendo il mercato – danneggino i produttori locali.

La Comunità può unilateralmente accordare vantaggi daziari ad un certo gruppo di paesi (c.d. **"Sistema delle Preferenze Generalizzate"**) ovvero stipulare appositi **accordi bilaterali** identificando i prodotti che beneficiano della preferenza tariffaria.

La prova dell'origine da tali Paesi viene fornita alla dogana comunitaria presso la quale è effettuata l'operazione di importazione mediante l'esibizione di appositi **certificati** che debbono scortare la merce e vengono emessi – su richiesta degli esportatori – dalle autorità competenti del Paese di origine del prodotto: **l'EUR 1** per i Paesi con cui l'Unione europea ha sottoscritto appositi accordi; il **FORM A** per i Paesi che beneficiano di preferenze tariffarie generalizzate.

(40) Cass., ord. n. 13313 del 7 giugno 2006.

(41) Corte di Giustizia, sent. 28 febbraio 2008 nel procedimento C-263/06.

(42) Cass. SS.UU. n. 20254/2004 e Cass. n. 23381/2009.

Il concetto di **origine** è differente da quello di **provenienza**.

Il primo attiene al fatto che una merce è stata realizzata in un certo luogo; il secondo al fatto che essa giunga da un determinato Paese dove è stata interamente realizzata (in tale caso il concetto di origine e di provenienza coincidono) oppure è stata ivi oggetto di lavorazione o trasformazione nella misura e secondo le condizioni fissate dai vari Regolamenti ed Accordi preferenziali (le cui linee generali si rinvencono nel Capitolo II del Titolo II del CDC e nel titolo IV° del DAC).

In questo caso tali merci – pur originarie da altri Paesi – acquistano l'origine dove l'operazione è avvenuta⁴³.

Mentre l'**origine non preferenziale** comporta assoggettamento della merce all'aliquota daziaria così come prevista dalla tariffa doganale comune, l'**origine preferenziale** comporta l'applicazione di un'aliquota daziaria ridotta od addirittura l'esenzione.

Pertanto, le regole che distinguono l'origine preferenziale per il trattamento daziario più favorevole che comportano sono più rigide delle altre e la loro applicazione costantemente monitorata dai servizi della Comunità.

L'autenticità e regolarità di questi certificati può essere fatto oggetto di riscontro *a posteriori* per sondaggio o quando vi sia motivo di dubitare sulla autenticità della relativa documentazione o l'esattezza delle informazioni.

In tal senso dispone il Reg. (CEE) n. 693/88 della Commissione del 4 marzo 1988 sull'applicazione delle preferenze tariffarie (ed analogamente il Reg. (CEE) n. 343/92 della Commissione del 22 gennaio 1992) che disciplina la procedura di inchiesta (invio del certificato al c.d. **controllo a posteriori**) con eventuale sospensione del regime agevolativo.

Tale controllo è consentito nei tre anni successivi all'effettuazione dell'importazione mediante procedimenti di **cooperazione amministrativa** tra le autorità doganali dello Stato membro presso cui sono state effettuate le importazioni e quelle del Paese terzo emittente ovvero mediante missioni disposte degli organi esecutivi della Commissione per la lotta antifrode.

L'art. 26 del CDC ha riordinato sistematicamente la normativa precedente dispersa in numerosi testi regolamentari di settore, stabilendo che – anche nel caso in cui l'origine delle merci venga comprovata mediante presentazione di documenti, l'autorità doganale può sempre richiedere in caso di

(43) Ad esempio, ai fini dell'applicazione della preferenza tariffaria, vige per l'area Asean (Brunei, Duressalam, Indonesia, Malaysia, Laos, Singapore, Tailandia, Vietnam) la regola del "cumulo regionale" secondo cui l'origine preferenziale viene riconosciuta ai prodotti alla cui fabbricazione concorrono i Paesi dell'area con un apporto o valore aggiunto del 60%.

seri dubbi qualsiasi altra prova complementare per accertarsi che l'origine indicata risponda alle regole comunitarie.

Tale controllo può anche transitare da missioni disposte dagli organi esecutivi della Commissione per la **lotta antifrode** (Uclaf ed oggi **Olaf** a sensi del Reg. (CE) n. 1073/1999 del Parlamento e del Consiglio del 25 maggio) di propria iniziativa o su segnalazione degli Stati membri (che si avvalgono di propri servizi, in Italia **Svad**).

L'Olaf fissa le condizioni e le modalità delle inchieste in materia di lotte alle frodi, alla corruzione ed a qualsiasi altra attività illegale pregiudizievole per gli interessi della CE ed ha potere di accesso ed acquisizione documentale presso gli organismi comunitari in caso di gravi irregolarità transfrontaliere o su domanda di uno Stato membro.

Al termine dell'inchiesta gli investigatori redigono un **rapporto finale** comprendente una sintesi dei fatti, le conclusioni dell'inchiesta e le raccomandazioni sul seguito più opportuno.

I risultati di queste indagini sono poi quelli che determinano il **recupero a posteriori** dei dazi esentati o ridotti in base a certificazioni invalide o comunque irregolari.

La **relazione** elaborata dall'Olaf ha **valenza probatoria** (l'art. 9 del Reg. (CE) n. 1073/1999 dispone che le relazioni elaborate dai funzionari Olaf hanno valore di elementi di prova nei procedimenti amministrativi e giudiziari dello Stato membro) e può essere utilizzata per disporre perquisizioni, chiedere sequestri e misure cautelari personali.

I rapporti riguardanti inchieste "interne" vengono infatti trasmessi dall'Olaf all'Autorità giudiziaria dello Stato membro interessato quando le informazioni ottenute riguardino fatti suscettibili di rilievo penale (tale comunicazione è facoltativa nei rapporti "esterni").

Il rapporto ed i documenti allegati possono essere perciò prodotti dal P.M. in dibattimento e può essere citato l'ufficiale Olaf come testimone per confermare la relazione.

L'attività dell'Olaf è in grado così di tener luogo all'espletamento di (più lunghe) **rogatorie** né sembra incontrare limiti al suo esercizio essendo i mezzi di indagine disciplinati dai Regolamenti comunitari di efficacia immediata nello Stato non preclusi da ragioni di incompatibilità con i principi fon-

(43) Ad esempio, ai fini dell'applicazione della preferenza tariffaria, vige per l'area Asean (Brunei, Duressalam, Indonesia, Malaysia, Laos, Singapore, Tailandia, Vietnam) la regola del "cumulo regionale" secondo cui l'origine preferenziale viene riconosciuta ai prodotti alla cui fabbricazione concorrono i Paesi dell'area con un apporto o valore aggiunto del 60%.

damentali dell'ordinamento e/o di ordine pubblico o buon costume che condizionano l'acquisizione di mezzi di prova assunti per rogatoria all'estero (art. 729 del codice di procedura penale)⁴⁴.

Anche i **verbali ispettivi** possono essere prodotti dall'Amministrazione nei procedimenti giudiziari e richiamato il contenuto *per relationem* negli **avvisi di accertamento** purchè ne vengano riportati in motivazione i tratti essenziali ai fini dell'esercizio del diritto di difesa⁴⁵.

Va poi detto che l'esenzione daziaria presuppone la **genuinità del certificato di origine**, cioè la sua **regolarità formale e sostanziale** per cui non rileva – ai fini dell'insorgenza del diritto al recupero – che si tratti di **falsità materiale od ideologica**, cioè di certificato emesso da autorità diversa da quella deputata al suo rilascio⁴⁶.

Anche un certificato di **origine “ignota”** perché mancante della documentazione a corredo da cui sia possibile accertare la provenienza della merce e dunque confermare l'origine dichiarata va considerato **“certificato inesatto”** autorizzante il recupero *a posteriori* per indebita concessione del regime preferenziale.

Né occorre un procedimento intermedio secondo le regole nazionali rivolto a convalidare la non autenticità del documento utilizzato per il recupero dei dazi in franchigia, l'ordinamento comunitario prevedendo che siano gli stessi organi dell'esecutivo comunitario a fornire le conclusioni – tramite le disposte commissioni di inchiesta – cui le autorità nazionali debbono attenersi nel riscontro di validità o meno dei certificati di origine⁴⁷.

Naturalmente spetta all'autorità doganale fornire la prova dell'irregolarità del certificato ma, ove questa verifica *a posteriori* non sia possibile per mancanza di dati disponibili conservati dall'esportatore, l'onere si inverte spettando al debitore dimostrare l'esattezza dei fatti rappresentati e dunque la

(44) L'Olaf, nello sventare il tentativo di aggirare la normativa comunitaria di restrizione quantitativa alle importazioni di aglio dalla Cina con falsi certificati di origine dalla Giordania, ha consentito l'apertura di procedimento penale a carico dell'importatore con acquisizione nel processo della documentazione istruttoria raccolta.

Il Reg. (CE) n. 2454/93 prevede, poi, dettagliatamente la procedura da seguire nella cooperazione amministrativa rivolta al corretto rilascio dei certificati di origine (ai sensi dell'art. 94 il Paese beneficiario dell'esportazione – d'ufficio o su richiesta della Comunità – è tenuto, infatti, ad effettuare con sollecitudine le inchieste necessarie per individuare e prevenire le violazioni ed in tali inchieste può direttamente partecipare la Comunità stessa).

(45) Cass. n. 23985/2008 e Cass(ord) n. 4997/2009.

(46) Cass., n. 19195 del 6 settembre 2006.

(47) Corte di Giustizia, sent. 9 marzo 2006, C-293/04, *Beemsterboer*.

loro autenticità⁴⁸.

Il **principio di specialità** applicabile alla disciplina doganale delle **importazioni dai paesi agevolati** impone che l'Amministrazione debba eseguire i controlli in conformità a quella normativa specifica attenendosi alle tassative modalità procedurali ivi previste ma resta pur sempre a carico dell'importatore la prova della regolarità dell'operazione per essersi avvalso di un beneficio che rappresenta "eccezione" alla regola generale di debenza del tributo⁴⁹.

La Corte di Giustizia ha anche precisato che le autorità competenti dello Stato membro importatore non sono tenute, prima di notificare avvisi di accertamento *a posteriori* dei dazi doganali, a statuire in ordine alla possibilità di non procedere al recupero e possono basarsi sulle di una commissione d'inchiesta comunitaria, anche se, riponendo affidamento sui certificati EUR 1 rilasciati in buona fede dalle competenti autorità del Paese di esportazione, esse non hanno riscosso dazi doganali al momento dell'importazione e, anche se queste ultime autorità hanno contestato le conclusioni della commissione d'inchiesta, vertendo esse sull'interpretazione della normativa doganale comunitaria⁵⁰.

Si tratta di un regime, dunque, che rende di regola irrilevante che il dichiarante abbia agito "in buona fede ed in modo diligente" ignorando l'irregolarità da cui è derivata la mancata riscossione dei dazi che avrebbe dovuto pagare se tale irregolarità non fosse stata commessa.

Come stabilito dalla stessa Corte di Giustizia ⁵¹ la **buona fede dell'importatore** non lo esime dalla sua responsabilità per l'adempimento dell'obbligazione doganale, essendo egli il dichiarante della merce importata quand'anche scortata da certificati inesatti o falsificati a sua insaputa.

(48) Il principio affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Beemsterboer* è stato applicato in una serie di casi di revisioni daziarie *a posteriori* a carico delle ditte italiane importatrici dei prodotti tessili giamaicani che secondo l'"Accordo di Cotonou" ACP-UE avrebbero dovuto beneficiare dell'origine preferenziale delle merci e che le investigazioni comunitarie – per verificare il rispetto dell'accordo in cooperazione con le autorità giamaicane – accertavano invece essere composti anche da filati di origine cinese.

I certificati EUR 1 risultavano così irregolari quanto allo Stato di origine, ma tale irregolarità non era stato possibile accertare da quelle autorità a seguito dell'inganno perpetrato dalle ditte esportatrici che avevano alterato le proporzioni e poi erano scomparse.

Il rapporto Olaf aveva, infatti, stabilito che le società esportatrici giamaicane non avevano conservato per i tre anni previsti dall'Accordo la relativa documentazione contabile e dunque gli importatori si erano dovuti caricare del recupero dazionario non operando l'esimente della buona fede.

(49) Cass.n.14966/2010.

(50) Corte di Giustizia, sent. 14 maggio 1996 C-153/94, *Faroe Seafood*.

(51) Corte di Giustizia, sent. 17 luglio 1997, C-97/95 *Pascoal & Filhos*.

La Comunità, infatti, non è tenuta a sopportare le conseguenze di comportamenti scorretti dei fornitori dei suoi cittadini rientranti nel rischio dell'attività commerciale contro il quale gli operatori economici ben possono premunirsi nell'ambito dei loro rapporti negoziali.

Sulla base di codesto filo conduttore si è pronunciata la Corte di Cassazione⁵² in tema di transito comunitario in un caso di frode comunitaria realizzata dall'esportatore-produttore belga per merce apparentemente destinata ai Paesi terzi (Libano) via Jugoslavia, per sfruttare la restituzione all'esportazione dei prodotti agroalimentari nell'ambito della politica agricola comune e che veniva, invece, con falsa documentazione importata in Italia il cui operatore veniva così a godere dell'esenzione daziaria propria della merce comunitaria che pretendeva conservare per non essersi sostanzialmente realizzato il presupposto impositivo (merce direttamente proveniente da un Paese comunitario verso altro Paese comunitario)⁵³.

(52) Cass., n. 5007 del 5 marzo 2007.

(53) Il regime di transito comunitario – disciplinato dai Regolamenti n. 222/77 e n. 223/77 con successive modificazioni – si articola in due tipi fondamentali ed in misure di semplificazione.

a) Il transito comunitario esterno concerne le merci allo Stato estero la cui importazione è assoggettata ai diritti previsti dalla tariffa doganale comune e che debbono formare oggetto di una dichiarazione compilata sul formulario T1 (art. 1, paragrafo 2, del Reg. n. 222/77).

Questo regime è utilizzato (tra l'altro) per la merce destinata alla esportazione verso Paesi terzi che beneficiano – ove si tratti di prodotti agroalimentari – delle restituzioni all'importazione nell'ambito della politica agricola comune (merce equiparata – *per fictio iuris* – a quella allo Stato estero).

b) Il transito comunitario interno riguarda invece le merci riconosciute esenti da ogni imposizione comunitaria perché originarie dalla Comunità o perché considerate in libera pratica nella Comunità stessa (essendo già stati riscossi i prelievi doganali) e che debbono formare oggetto di una dichiarazione compilata sul formulario T2 (art. 1, paragrafo 3, del Reg. (CEE) n. 223/77).

c) Quando le merci non circolano in regime di transito comunitario e sono spedite direttamente da un Paese membro ad un altro Paese membro il carattere comunitario delle stesse è invece attestato dal documento T2 L (art. 70/a del Reg. (CE) n. 223/77).

Come precisa l'art. 69 del citato Regolamento che disciplina le modalità di snellimento delle procedure il documento T2 L non può essere rilasciato per le merci destinate ad essere esportate fuori dal territorio della Comunità ovvero per le quali sono state assolte le formalità doganali di esportazione per la concessione delle restituzioni all'esportazione verso Paesi terzi nel quadro della politica agricola comune [(lettera a) e lettera b)].

Le merci scortate da T2 L – inoltre – non perdono il loro carattere comunitario anche se attraversano uno Stato non membro purché risultino scortate da un unico documento di trasporto emesso in uno Stato membro (art. 70/b del Reg. (CE) n. 223/77).

Il regime di transito interno ed esterno conformemente alla convenzione TIR e' richiamato anche dal CDC "modernizzato" (Reg. 450/2008) agli artt. 144 e 145.

Nell'occasione i Supremi Giudici hanno statuito che non rilevava che la merce fosse di produzione e provenienza belga e fosse giunta come tale in Italia quando – accompagnata *ab origine* da T1 per l'esportazione verso Paesi terzi – era stata poi occultamente reintrodotta con falsi T2 L nel territorio della Comunità, posto che, avendo già beneficiato della restituzione del prelievo (a favore dell'esportatore), aveva perso fiscalmente la caratteristica di merce comunitaria per cui le agevolazioni a tale *status* connesse non potevano profittare all'importatore.

La merce andava dunque trattata come di provenienza da Paese terzo (Iugoslavia).

Veniva nell'occasione statuito che i diritti doganali si rendono dovuti per il semplice fatto che non esiste un titolo valido per ottenere l'esenzione che presuppone – senza soluzione di continuità – la genuinità della documentazione che certifica la provenienza e destinazione della merce, restando pertanto fattore neutro il mancato coinvolgimento dell'importatore nel disegno criminoso posto in essere dall'esportatore-produttore.

Insomma – salvo le deroghe delle quali si dirà oltre – in materia doganale è di regola invertito il principio civilistico secondo cui la buona fede si presume (essendo la malafede a dover essere di volta in volta dimostrata). È pacifico, del resto, che i trattamenti agevolativi – che si pongono come eccezione alla regola generale di imponibilità – vanno riconosciuti solo nella misura in cui soddisfino in concreto tutte le **condizioni di forma e di sostanza**, gravando sempre sul soggetto passivo che intenda avvalersi di disposizioni derogatorie del regime ordinario l'onere di dimostrare la sussistenza dei relativi presupposti⁵⁴.

Un temperamento al rigore di tali principi è stato applicato dalla giurisprudenza di merito solo sul piano sanzionatorio nel caso di irrogazione da parte dell'ufficio delle sanzioni amministrative previste dall'art. 303 del Tuld.

È stato osservato – al di là dell'esegesi letterale secondo cui il comma 1 della norma fa riferimento solo alle difformità riscontrate in ordine alla quantità, qualità e valore della merce e non alla diversa origine mentre il comma 3, che più genericamente allude all'accertamento dei maggiori diritti, non costituisce fattispecie autonoma ma solo circostanza aggravante del comma 1⁵⁵ – che l'operatore economico – beneficiario della tariffa preferenziale, il quale

(54) Cass., n. 17638 del 1° settembre 2004, n.14146 del 24 settembre 2003 e n. 4598 del 29 marzo 2002 in materia di agevolazioni fiscali nel settore del credito.

(55) Cass., n. 2590/1999.

risponde delle dichiarazioni inesatte dell'esportatore (o dell'autorità doganale di provenienza che non ha effettuato i dovuti controlli sull'origine prima di rilasciare i certificati) – non è imputabile di dolo o colpa (salvo il caso di frode o collusione) per aver utilizzato il beneficio daziario e dunque non sottostà al principio di colpevolezza sancito dall'art. 5 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472⁵⁶.

5. LA CONTABILIZZAZIONE *A POSTERIORI* E LE DEROGHE COMUNITARIE: IL CONCETTO DI BUONA FEDE

La **contabilizzazione *a posteriori*** è quella procedura di calcolo o ricalcolo dei dazi esclusi od applicati in misura inferiore al momento dell'accettazione della merce in dogana.

In questo caso la contabilizzazione deve avvenire entro due giorni dalla data in cui l'autorità doganale si è resa conto della situazione ed è in grado di calcolare l'importo legalmente dovuto determinando il soggetto obbligato al pagamento.

Il **debitore** dell'obbligazione doganale è il **dichiarante** o – all'occorrenza – la persona in nome della quale è stata effettuata la dichiarazione di importazione.

Si è visto che, il fatto che il dichiarante abbia agito in modo diligente ignorando una irregolarità da cui è derivata la mancata riscossione dei dazi che avrebbe dovuto pagare se tale irregolarità non fosse stata commessa, è irrilevante sulla sua qualità di debitore che discende dagli effetti giuridici connessi alla formalità della anzidetta dichiarazione.

Sono peraltro previste dal CDC nelle versioni succedutesi nel tempo specifiche eccezioni che si traducono in fattispecie di **esonero** dal recupero posticipato dei dazi.

Le deroghe alla contabilizzazione *a posteriori* si rinvencono nel Reg. (CE) n. 1679/1979 (art. 5, paragrafo 2) e – quindi – a far tempo dal 1° gennaio 1994 – nel Reg. (CEE) n. 2913/92 (art. 220, paragrafo 2 lettera b poi rinovel-

(56) Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XXXI, sent. n. 182 del 30 marzo 2007 e Comm. trib. prov. di Trieste, Sez. VII, sent. n. 93 del 26 ottobre 2004.

Contra la ris. dell'Agenzia delle Dogane 26 novembre 2005 che fornisce – su parere dell'Avvocatura di Stato – una interpretazione estensiva del comma 1 dell'art. 303 alla luce del complesso delle disposizioni del Tuld che regolano la dichiarazione doganale (che deve contenere indicazione di origine e provenienza *ex art. 57*) per cui il controllo non può non estendersi anche all'origine della merce con tutte le conseguenze che ne derivano.

lato dal Reg. (CE) n. 2700 del Parlamento e del Consiglio del 16 novembre 2000) secondo il portato interpretativo della giurisprudenza comunitaria intervenuta a definirne e dettagliarne il contenuto⁵⁷.

I principi sono stati poi ripresi (e condensati) nell'art. 82 del Reg. 450/08 (CDC "modernizzato").

Il Reg. (CE) n. 1697/79 (in vigore dal 1° luglio 1980) all'art. 5, paragrafo 2, stabiliva che le autorità competenti hanno facoltà di non procedere al recupero *a posteriori* dell'importo dei dazi qualora tali dazi non siano stati riscossi a causa di un errore delle autorità competenti che non poteva essere ragionevolmente scoperto dal debitore purché costui abbia, dal canto suo, agito in buona fede ed osservato tutte le disposizioni previste, per la sua dichiarazione in dogana, dalla regolamentazione vigente.

Il Reg. (CE) n. 2913/92 del 12 ottobre 1992 (in vigore dal 1° gennaio 1994) conteneva equivalente disposizione stabilendo nell'art. 220 [paragrafo 2, lettera b)] che non si procede alla contabilizzazione *a posteriori* quando l'importo dei dazi legalmente dovuto non è stato contabilizzato per un errore dell'autorità doganale che non poteva essere ragionevolmente scoperto dal debitore avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le condizioni previste dalla normativa in vigore riguardo alla dichiarazione in dogana.

Il Reg. (CE) n. 2700/2000 (in vigore dal 19 dicembre 2000) ha, infine, integrato tale ultima disposizione precisando che quando la posizione preferenziale di una merce è stabilita in base ad un sistema di cooperazione amministrativa che coinvolge l'autorità di un Paese terzo, il rilascio da parte di queste ultime di un certificato – ove si riveli inesatto – costituisce un errore che non poteva essere scoperto.

Il rilascio di un **certificato inesatto** non costituisce tuttavia un errore in tal senso, se il certificato si basa su di una **situazione fattuale** inesatta riferita dall'esportatore salvo che risulti che le autorità che hanno rilasciato il certificato erano informate od avrebbero ragionevolmente dovuto essere informate che le merci non avevano diritto al regime preferenziale.

La buona fede del debitore può essere invocata qualora questi possa dimostrare che – per la durata delle operazioni commerciali in questione – ha agito con diligenza per assicurarsi che sono state rispettate tutte le condizioni per il trattamento preferenziale.

Il debitore non può tuttavia invocare la buona fede qualora la Com-

(57) Da ultimo Corte di Giustizia, sent. 14 novembre 2002, C-251/00, *Ilumitronica* e sent. *Beemsterboer*, cit.

missione europea abbia pubblicato in G.U.C.E. un avviso in cui sono segnalati fondati dubbi circa la corretta applicazione del regime preferenziale da parte del paese beneficiario

La Corte di Giustizia⁵⁸ ha chiarito che queste disposizioni aggiunte dal Reg. (CE) n. 2700/2000 al testo originario dell'art. 220 [paragrafo 2, lettera b)] del Reg. (CE) n. 2913 del 12 ottobre 1992 – ancorché di natura sostanziale – restano applicabili in via eccezionale anche alle obbligazioni sorte anteriormente alla entrata in vigore del Regolamento del 2000 stante il loro carattere essenzialmente interpretativo in funzione di migliorare la certezza del diritto e rafforzare la tutela dell'affidamento dell'operatore economico⁵⁹.

I giudici comunitari⁶⁰ hanno puntualmente enucleato – nell'interpretazione del testo comunitario – le condizioni al ricorrere delle quali l'autorità doganale non può procedere alla contabilizzazione *a posteriori* dell'importo dei dazi asseritamente dovuti ed il debitore ha ovviamente il diritto di opporvisi impugnando avanti all'Autorità giudiziaria ordinaria il provvedimento che tale recupero ha disposto.

Va sottolineato che ove sia riconosciuta efficacia esimente alla buona fede dell'importatore al ricorrere delle condizioni anzidette, essa opererà sia rispetto all'esazione dei dazi sia con riferimento alle sanzioni, l'ordinamento comunitario nel concedere l'esonero dal pagamento del tributo differenziandosi perciò dall'ordinamento nazionale dove – salvo talune eccezioni – tradizionalmente l'**assenza di colpevolezza** rileva solo sul piano sanzionatorio.

Tre restano tuttora le **condizioni** – base che debbono ricorrere **cumulativamente** per impedire il **recupero a posteriori** che si rinviengono nella norma fondamentale (art. 220 par. 2 lett. b del CDC).

A) Occorre – innanzitutto – che i dazi non siano stati riscossi per un **errore** delle stesse autorità competenti.

B) L'errore da queste ultime commesso deve essere di natura tale da non poter essere ragionevolmente riconosciuto dal debitore in buona fede, nonostante la sua esperienza professionale e diligenza

(58) *Ibidem*.

(59) Il Codice Doganale Comunitario del 1992 e del 2000 rappresentano – invece – un corpo normativo nuovo rispetto al precedente Reg. (CEE) n. 1697/79 e dunque non applicabile – salvo le disposizioni procedurali che operano su tutti i rapporti in corso – alle importazioni effettuate quando non erano ancora in vigore (Corte di Giustizia sent. 7 settembre 1999, C-61/88, *De Haan Beheer BV*).

(60) Corte di Giustizia Sentenza *Ilumitronica* cit. che sul punto rimanda alla sentenza *Pascoal & Filhos*, cit.

di cui è tenuto a dar prova.

C) Il debitore deve aver osservato tutte le disposizioni previste per la sua dichiarazione in dogana dalla normativa vigente.

Ulteriori pronunzie hanno meglio specificato le nozioni di **autorità competente**, di **errore riconoscibile** e di **diligenza**⁶¹:

- in ordine al concetto di autorità competente, in mancanza di una definizione precisa nella normativa comunitaria, può essere considerata tale non soltanto l'autorità cui spetta procedere al recupero (di importazione) ma anche quella di rilascio del certificato preferenziale (di esportazione);
- l'errore-nucleo essenziale della norma e *ratio* dell'istituto (non limitato a semplici refusi di calcolo o trascrizione ma ricomprendente qualsiasi tipo di vizio della decisione adottata quale anche una scorretta interpretazione delle disposizioni applicabili) deve essere imputabile alle Autorità che hanno posto in essere i presupposti su cui riposava il legittimo affidamento dell'operatore, deve essere cioè provocato da un comportamento “**attivo**” delle medesime. Non vi rientra quindi l'errore indotto da **dichiarazioni inesatte** dell'esportatore di cui non si debba valutare o verificare la validità (la semplice astensione od omissione dell'Amministrazione preposta non può di regola creare alcuna legittima aspettativa) salvo il caso che il primo abbia riposto affidamento nella conoscenza da parte delle autorità del suo Paese dei dati di fatto occorrenti per il rilascio delle certificazioni ed esse autorità non abbiano sollevato alcuna obiezione sulle indicazioni contenute nella dichiarazione (ad esempio, l'irregolarità risulti nota e financo favorita dalle autorità di esportazione).

La **riconoscibilità dell'errore** deve essere valutata tenendo conto della precisa natura di esso, accertando di volta in volta se le circostanze peculiari del caso, sia di diritto che di fatto, consentivano al debitore di rilevarlo quali la complessità della normativa di settore, il lasso di tempo in cui le autorità hanno perseverato nonostante il numero e l'importanza delle operazioni poste in essere dal debitore, la mancata pubblicazione delle disposizioni sulla G.U.C.E. o l'omessa trasposizione nell'ordinamento del Paese di provenienza,

(61) Corte di Giustizia, sent. 1° aprile 1993, C-250/91 *Hewlett Packard France*; 14. maggio 1996, C-153/94 e C-204/94, *Fareoer*; 27 gennaio 1991, C-348/89 *Mecanarte*; 19 ottobre 2000, C-15/99 *Sommer*; 12 dicembre 1996, C-38/95 *Foods Import*; 26 giugno 1990, C-64/89 *Deutsche Fernsprecher*.

l'esperienza professionale dell'operatore (che gli consenta di rilevarlo agevolmente), la diligenza dimostrata dal dichiarante (quando nutra dei dubbi, nell'assumere i chiarimenti del caso), la sua buona fede nel fornire tutte le informazioni necessarie previste dalle norme nazionali e comunitarie alle competenti autorità doganali (ovviamente nei limiti dei dati e dei documenti che l'operatore può ragionevolmente conoscere ed ottenere)

Insomma, il principio che si ricava è che la responsabilità dell'operatore sussiste in via generale e può essere esclusa solo quando la mancata riscossione dei dazi *ab origine* sia stata causata da un **errore delle autorità competenti che non poteva essere ragionevolmente scoperto dal debitore in buona fede e sempre che tale errore sia dipeso da un comportamento attivo dell'ufficio**.

Il fatto doloso od un raggiro dell'esportatore -ripetesi- non esime l'operatore dall'adempiere la sua obbligazione⁶².

Entro l'enunciato paradigma interpretativo vanno collocate le singole **fatti specie litigiose** rimesse alla valutazione di merito del giudice nazionale per la verifica – sui dati fattuali acquisiti agli atti di causa – della sussistenza o meno delle condizioni ostative al recupero *a posteriori* dei dazi doganali, l'intervento regolatore del giudice di legittimità – in tale ambito – non potendo, di regola, estendersi oltre il vizio di motivazione⁶³.

Vediamo alcuni esempi.

La buona fede è stata ravvisata in un caso in cui l'inesattezza dei certificati (importazione di zeolite) risultava risalire alla Camera di commercio di Lubiana che aveva illegittimamente rilasciato, senza averne i poteri, i modelli Eur 1 che successivamente l'autorità amministrativa della Bosnia aveva invalidato in quanto emessi da soggetti non autorizzati.

Erano, dunque, non certificati falsi risalenti a condotta dell'esportatore ma certificati dichiarati non autentici per ragioni di carenza di potere dell'una autorità rispetto ad altra, stante la situazione di caos normativo esistente a causa dello stato di belligeranza interessante i Paesi balcanici.

Da questo peculiare contesto storico veniva desunta l'estraneità dell'importatore che aveva fruito del trattamento agevolato, non potendo quegli agevolmente scoprire – nonostante la sua esperienza professionale – l'errata attestazione, trattandosi di certificati in allora compilati dalla competente autorità amministrativa e dunque formalmente corretti anche per la dogana italiana

(61) Cass., n. 21775/2005.

(62) Cass., n. 22015/2006, cit.

che aveva accettato le relative dichiarazioni presentate secondo la vigente normativa, né risultando implicata la negligenza o l'artificio dell'operatore bensì un fenomeno di incertezza politico-amministrativa inavvertita dall'importatore e non causata da un'inesatta rappresentazione dei fatti da parte dell'esportatore che faceva dunque risorgere la clausola equitativa generale di tutela dell'affidamento incolpevole⁶⁴.

Diversamente è stato invece argomentato con la conferma del giudizio di imputabilità dell'importatore da parte del giudice del merito sulla base del contenuto di rapporto comunitario con l'esito delle indagini ivi riportate da cui risultava che la ditta esportatrice di Macao (autoradio) era stata appositamente costituita con capitale della casa madre di Hong Kong al fine di eludere il dazio *antidumping* in allora imposto dalla CEE sulla merce di provenienza cinese mentre le autorità di quel *Paese* non erano state in grado di comprovare l'origine dei prodotti, sicché legittimo si appalesava il recupero *a posteriori* non potendo essere in tale situazione goduto il trattamento daziario agevolativo.

Risolutiva è stata considerata nella fattispecie la circostanza del controllo economico-societario realizzato tra imprese con trasferimento di produzione in periodo sospetto, avendo il giudice fatto implicita adesione alla **presunzione di elusione** sancita dall'art. 25 del CDC (eliminata dalla nuova versione del Codice "modernizzato") che prefigura l'eventualità che la lavorazione o trasformazione di merci sia stata effettuata al solo scopo di eludere le disposizioni applicate dalla Comunità alle merci provenienti da determinati Paesi⁶⁵.

Ancora è stata ritenuta corretta la contabilizzazione a posteriori nei casi di importazioni di silicio certificato come proveniente dall'India-paese ad esenzione daziaria - dove era sottoposto a lavorazioni che non ne comportavano un **mutamento sostanziale** mentre si era scoperto provenire dalla Cina⁶⁶.

Si entra così in un campo strettamente correlato alla negazione della buona fede, cioè quello dell'**abuso del diritto** che si riflette nel divieto di comportamenti elusivi

6. ABUSO DEL DIRITTO ED ELUSIONE

La materia doganale con riferimento ai **regimi agevolativi** è sempre

(64) Cass., n. 22141 del 16 ottobre 2006 e – negli stessi termini – Cass., n. 13065 del 1° giugno 2006.

(65) Cass., n. 20380/2006.

(66) Cass. n. 23985/08 e n. 4997/09 cit.

stata interessata da frodi comunitarie che hanno portato alla costruzione del concetto di **abuso del diritto** quale mezzo di salvaguardia contro i fenomeni elusivi.

La Corte di Giustizia ha stabilito il principio che l'applicazione della normativa comunitaria non può estendersi fino a ricomprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire le operazioni realizzate – non nell'ambito delle transazioni commerciali normali – bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario⁶⁷.

Anche il sistema comunitario, infatti, non è immune dal rischio – comune a tutti gli ordinamenti giuridici – di pratiche che formalmente ossequiano la regola ma che – in sede di applicazione – ne abusano.

La fattispecie presa in considerazione riguardava una operazione di esportazione ad U dove – per usufruire delle restituzioni all'esportazione – la merce veniva consegnata al destinatario extracomunitario e da questi poi restituita, senza alcuna utilizzazione e con i medesimi mezzi, all'esportatore.

La Corte ha nell'occasione spiegato che, perché si possa parlare di pratica abusiva, occorre la concomitante presenza di due elementi, l'uno oggettivo e l'altro soggettivo:

- a) la prova (spettante all'Amministrazione nazionale competente) che l'operazione commerciale non è stata conclusa per uno scopo economico ma solo per ottenere delle sovvenzioni a carico del bilancio comunitario che di solito accompagnano tali operazioni sicché al rispetto formale delle condizioni prescritte dalla normativa comunitaria non si accompagna il rispetto dell'obiettivo da essa perseguito;
- b) la volontà di ottenere il vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante **creazione artificiosa** delle condizioni per il suo ottenimento: elemento questo esigente la prova (anche essa a carico dell'Amministrazione) di una collusione tra l'esportatore comunitario e l'importatore della merce nel Paese terzo.

L'abuso -per la verità- non implica necessariamente la natura fraudolenta o fittizia dell'operazione economica .

La **frode** è un comportamento volutamente finalizzato a trarre in inganno o ,comunque, a rendere arduo all'Amministrazione finanziaria il cogliere la vera natura dell'operazione,presupponendo un certo artificio e grado di **calliditas** mentre l'abuso si compendia nell'utilizzo *inesatto* di una norma

(67) Corte di Giustizia, sent. 14 dicembre 2000, C-110/99, *Emsland-Starke*.

giuridica in misura di regola *eccedente* la sua reale portata al fine di ottenere vantaggi fiscali che sarebbero leciti solo se rappresentanti l'*effetto naturale* della disposizione correttamente applicata alla fattispecie

Ciò nondimeno-benchè non vi sia naturale sovrapponibilità tra abuso e frode, talora nelle operazioni economiche i due concetti si integrano a vicenda perfezionando il fenomeno dell'elusione che ha trovato grande spazio, come si è visto, in sede comunitaria nel settore dei diritti doganali costellato da **regimi agevolativi e trattamenti tariffari preferenziali** da sempre campo di azione privilegiato per la messa in atto di manovre volte ad ottenere indebiti benefici daziari.

Il principio di divieto di comportamenti abusivi è stato trasposto e sviluppato anche nel settore affine dell'Iva⁶⁸ sul rilievo che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è obiettivo riconosciuto e promosso dalla VI Direttiva, n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 sull'armonizzazione delle legislazioni in tema di imposta sulla cifra di affari⁶⁹.

(68) Corte di Giustizia, sent. 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*.

(69) La Suprema Corte (Cass., n. 18219/2007), ha fatto il punto sul valore di questa fondamentale direttiva affrontando il problema dell'interpretazione conforme ad una disposizione *in malam partem* per il contribuente non ancora recepita e dunque inoperante contro di lui.

La Corte ha dato atto di ben conoscere il principio secondo il quale quando le direttive comunitarie risultano incondizionate e sufficientemente precise sono *selfexecuting* negli ordinamenti interni direttamente a favore dell'amministrato per garantirlo contro norme nazionali vessatorie e contrastanti con la disciplina comunitaria, mentre, non possono essere utilizzate a favore dall'amministrante, che – destinatario del principio comunitario – non l'abbia recepito, perché in caso contrario il Governo nazionale inadempiente trarrebbe inammissibilmente vantaggio dalle proprie inosservanze.

In sostanza, si è detto, una direttiva non può avere un effetto verticale "a rovescio" facendo nascere di per sé obblighi diretti a carico dei privati cittadini né le sue disposizioni possono essere invocate in quanto tali contro i singoli vincolati soltanto agli atti legislativi e regolamentari che lo Stato destinatario della direttiva è obbligato ad emanare (in tal senso, Corte di Giustizia, sent. 26 febbraio 1986, C-152/84, *Marshall* e sent. 8 ottobre 1987, C-80/86 *Kolpinghuis Nijmegen VB*).

La Cassazione ha, peraltro, osservato come il principio vada temperato con quell'altro il quale obbliga il giudice nazionale ad interpretare comunque il proprio diritto interno alla luce della lettera e dello scopo della direttiva onde cercare di conseguire il risultato utile contemplato dall'art. 249, comma 3, del Trattato (*ex multis* Corte di giustizia, ord. 17 ottobre 2003, C-35, *Markus Vögele* così richiamando la c.d. "interpretazione conforme" invocabile sia nelle controversie "verticali" sia in quelle "orizzontali" (dove la direttiva non potrebbe di regola esser fatta valere dinanzi ad un giudice nazionale da un soggetto privato contro un altro soggetto) in linea con altre pronunzie comunitarie (Corte di Giustizia, sent. 5 ottobre 1984, da C-397/01 a C-403/01, *Pfiffer* e 27 giugno 2000, da C-240 a C-244/98, *Oceano Grupo Editorial*).

Perciò se il giudice non potesse basarsi su una direttiva inattuata per modificare in senso sfavo-

In tale ambito l'elaborazione giurisprudenziale della Corte di giustizia ha definito con precisione i contorni delle operazioni elusive.

Si tratta, in particolare, delle pronunzie rese nei casi "Halifax"⁷⁰ e "Part Service"⁷¹.

La Corte di giustizia nel *landmark case* Halifax - affermava che le operazioni realizzate "al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale" (e senza un autonomo obbiettivo economico), ancorché eseguite in forma apparentemente corretta quale una cessione di beni od una prestazione di servizi nell'esercizio di una attività economica, erano "sostanzialmente elusive" in quanto dirette a procurare benefici la cui concessione era contraria all'obbiettivo perseguito dalla normativa comunitaria di settore nell'assicurare la neutralità dell'imposizione mediante il diritto di detrazione dell'imposta assolta sulle operazioni a

revoles al singolo l'interpretazione di una disposizione interna "istituendo od aggravando una responsabilità non desumibile dal contesto nazionale" perché in tal modo finirebbe indirettamente a far valere nei confronti del singolo il portato di quella direttiva non ancora recepita nell'ordinamento e tanto contrastando con i principi generali di certezza del diritto e di irretroattività salvaguardati dal diritto comunitario (Corte di Giustizia, 26 febbraio 1986, C-152/84), nulla impedirebbe che il contenuto generale di quella direttiva possa essere dal giudice comunque utilizzata per pervenire ad una interpretazione aderente non solo agli elementi già ricavabili dal sistema nazionale ma soprattutto conforme al portato della giurisprudenza comunitaria.

Il criterio dell'"interpretazione conforme" coinvolge, infatti, la direttiva in quanto tale indipendentemente dall'effetto che produce e dal soggetto nei confronti del quale si fa valere, rappresentando l'enunciato principio uno degli aspetti (se non il fondamentale) della supremazia del diritto comunitario nel suo impatto con l'ordinamento nazionale.

Un conto, dunque, è l'effetto diretto delle direttive non recepite, altro conto è l'obbligo a carico delle autorità degli Stati membri di applicare il principio del "primato" considerando il portato delle direttive come interpretato dalla Corte di Giustizia un irrinunciabile parametro di legittimità delle disposizioni nazionali in qualsiasi contesto esse vengano invocate.

Le sentenze emesse dalla Corte di Giustizia hanno, infatti, efficacia *erga omnes* applicandosi non solo alla controversia pendente innanzi al giudice nazionale che ha richiesto, in via di rinvio pregiudiziale, l'intervento del giudice comunitario, ma anche a tutte quelle altre controversie aventi ad oggetto la stessa questione di diritto risolta dal giudice comunitario.

Tale efficacia è stata riconosciuta dalla Corte Costituzionale a tutte le sentenze emesse dal giudice comunitario [ex multis, Corte Cost. n. 113 del 23 aprile 1985 (in banca dati "fisconline") n. 389/1989 e n. 168/1991] e persino a quelle che - definiscono un procedimento di infrazione aperto dalla Commissione nei confronti di uno degli Stati membri (*ibidem* Corte Cost. n. 389/1989) donde - ha concluso la Corte - ben a ragione si poteva riconoscere ad esse un'efficacia non dissimile da quella, *self-executing*, propria dei regolamenti e delle direttive comunitarie applicandosi direttamente nell'ordinamento interno di ciascuno Stato membro e concorrendo - al pari delle prime due tipologie - a formare il "diritto vivente" dell'Unione europea.

(70) Corte di giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, "Halifax".

(71) Corte di giustizia, 21 febbraio 2008, causa C-425/06, "Part Service".

monte (che viene a compensare quella pagata sulle operazioni a valle).

Il secondo caso nasce-invece- da un rinvio pregiudiziale della Corte di cassazione che investiva la Corte di giustizia del quesito⁷² rivolto a conoscere se l'espressione utilizzata nella decisione "Halifax" di "operazione compiuta essenzialmente per conseguire un vantaggio fiscale" fosse equivalente, più ampia o più restrittiva di quella "compiuta senza valide ragioni economiche all'infuori di un vantaggio fiscale" e quindi se il limite dell'abuso di diritto operasse quando le ragioni economiche fossero assolutamente "marginali od irrilevanti" e non una possibile "spiegazione alternativa".

Il problema nodale da risolvere nella controversia (dove la Corte si era trovata al cospetto di una operazione di "frazionamento negoziale" non avente altro scopo economico se non quello di determinare una base imponibile IVA minore di quella prevista in costanza di un unico contratto di leasing) consisteva nello stabilire se fosse da riservare un "trattamento differenziato" al caso in cui l'unico scopo del negozio fosse quello di eludere (esclusività) rispetto al caso in cui il negozio poteva produrre anche un ulteriore effetto lecito (non esclusività).

Il giudice comunitario nell'occasione precisava che l'esistenza di una pratica abusiva può essere affermata anche qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo "scopo essenziale" ancorché "non esclusivo", non essendo l'abuso impedito allorché nell'operazione concorrano - pur marginalmente - altre ragioni economiche.

La Corte di cassazione - quale giudice *a quo* - andava così a statuire che il frazionamento di un'operazione in distinti contratti, il cui contenuto economico era di far ottenere contemporaneamente l'utilizzazione di un bene, il procacciamento della provvista finanziaria necessaria e l'assicurazione contro i rischi di perdita o di deperimento economico, superava la "soglia minima" della pratica abusiva perché aveva come scopo principale quello di realizzare un risparmio d'imposta attraverso una diminuzione del corrispettivo soggetto ad IVA senza che concorressero altre plausibili ragioni economiche⁷³.

Questa pronunzia amplia, dunque, il solco tracciato dalla sentenza "Halifax" venendo considerato sempre "abusivo" il ricorso a forme di transazione che abbiano come scopo principale un (indebito) risparmio fiscale ancorché accompagnato da secondarie (e lecite) finalità economiche.

La conclusione che si ricava è che l'abuso del diritto è suscettibile di

(72) Cass., Ord. 4 ottobre 2006, n. 21371.

(73) Cass., 18 settembre 2008, n. 25364.

connotare, sia le operazioni compiute al solo scopo di realizzare un vantaggio fiscale senza altra convenienza economica, sia le operazioni compiute allo scopo di realizzare un vantaggio fiscale “predominante” rispetto a quella convenienza economica.

Trampolini di lancio per attivare complesse ed articolate manovre fraudolente sono stati a lungo rappresentati dai cosiddetti **plafonds Iva** e dalle connesse dichiarazioni di intento che rientrano nel campo di azione doganale e nella inerente conflittualità.

Il soggetto passivo che effettui continue operazioni attive in regime di detassazione (cessioni all’importazione e cessioni intracomunitarie) viene sempre a trovarsi in situazione di credito verso l’Erario perché il saldo delle poste passive (cessione di beni e prestazioni effettuate) e poste attive (acquisti e prestazioni ricevute) sarebbe quasi sempre positivo.

Per ovviare a questo effetto distorsivo il legislatore ha previsto la possibilità, per i soggetti che svolgono la propria attività economica con gli operatori esteri (in pratica gli **esportatori abituali** che acquisiscono tale *statuseffettuando cessioni all’esportazione ed intracomunitarie per corrispettivi superiori al 10% del volume di affari*) di acquistare e/o importare beni in sospensione di imposta nei limiti del *plafond* costituito dai corrispettivi delle cessioni registrati nel corso dell’anno o dei 12 mesi precedenti.

Il *plafond* costituisce, dunque, un’agevolazione consente agli esportatori di ridurre il loro credito verso l’Erario al contempo assicurando la neutralità ’imposta e richiede per il suo utilizzo di una **dichiarazione di intenti** da consegnare al fornitore e da presentare in dogana.

Il rispetto di tale normativa – ancorché garantito dalla previsione di reato che punisce chiunque attesta falsamente di trovarsi nelle condizioni richieste dalla legge per acquistare od importare beni o servizi senza pagamento dell’Iva – è stato sovente disatteso tramite **mendaci dichiarazioni** di intenti che hanno in passato coinvolto anche gli spedizionieri⁷⁴.

(74) Prima che intervenisse la L. n. 28/1997 a modificare la lettera c) del comma 1 dell’art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 (norma questa innovativa e non di interpretazione autentica secondo Cass., n. 18789/2006) occorre il requisito dell’inerenza nel senso che l’acquisto senza pagamento di imposta nei limiti del *plafond* disponibile era limitato ai beni destinabili all’esportazione ed ai servizi inerenti all’attività di esportazione per cui era gioco forza costituire *plafonds* separatamente per categorie, pena il rischio di “splafoamento” comportante pagamento dell’imposta con le correlate sanzioni.

La nuova formulazione ha “oggettivizzato” il *plafond* (unico e misto) utilizzabile nella sua interezza per ogni tipo di acquisto o prestazione senza vincoli di destinazione (cioè indipendentemente dal tipo di operazioni che hanno contribuito alla formazione dello stesso).

Tra le frodi Iva connesse al fenomeno elusivo hanno assunto negli ultimi tempi particolare rilievo in settori caratterizzati da prodotti ad alto costo e facilmente trasportabili (*computers* e cellulari) le cosiddette **frodi carosello** che sfruttano il sistema secondo cui le operazioni intracomunitarie sono detassate nello Stato di partenza ma tassate a destino nello Stato di arrivo per cui il cessionario (*missing trader* o società cartiera interposta) dopo aver rivenduto quella stessa merce al terzo con addebito dell'Iva in rivalsa consente a quest'ultimo il recupero dell'imposta mediante detrazione o rimborso nell'esercizio di impresa e quindi scompare senza riversarla all'Erario.

La particolarità della frode carosello consiste nella circolarità dell'operazione dove A – cedente (Stato membro) vende a B – cessionario (altro Stato membro) – che vende al terzo – C (Stato membro del cessionario) il quale può a sua volta rivendere ad A realizzando ancora una cessione intracomunitaria c.d. a “zero rate”.

Di regola cedente e cessionario agiscono di concerto ma il terzo può essere soggetto inconsapevole.

La Corte di Giustizia è intervenuta più volte sul punto⁷⁵ fissando dei paletti sul principio di colpevolezza esclusa in capo al soggetto che deduca l'imposta pagata a monte “senza sapere od essere in grado di sapere” che nella catena delle cessioni in cui si iscrive la propria, altra precedente o successiva sia inficiata da frode⁷⁶.

Nella filiera delle cessioni la responsabilità per il mancato versamento dell'imposta da parte di uno degli operatori richiede dunque una certa consapevolezza se non proprio un *consilium fraudis* quale partecipazione all'intento fraudolento da parte del soggetto cui si contesti la possibilità di detrarre l'Iva da altri evasa.

La Corte di Lussemburgo ha così specificato che le operazioni vanno valutate singolarmente ed il carattere di una determinata operazione nella catena delle cessioni non può essere modificato da eventi precedenti o successivi,

(75) Corte di Giustizia, sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03 *Optigen* e sentenza 6 luglio 2006, C-439/04 e C-440/04 *Axel Kittel*.

(76) Per frenare il fenomeno è stato introdotto nel 2005 l'art. 60-bis nel D.P.R. n. 633/1972 che – norma antifrode che ha accolto l'invito contenuto nell'art. 21 della VI Direttiva di utilizzare l'istituto della coobbligazione quale deterrente – ha fissato la solidarietà nel pagamento dell'Iva tra cedente e cessionario qualora il primo non l'abbia versata ed il prezzo di cessione risulti inferiore a quello normale (sottocosto) salva la prova contraria spettante al cessionario.

Sull'esperienza del Regno Unito, il principio di solidarietà è stato peraltro riservato solo a determinate categorie di prodotti a rischio, determinati con D.M. 22 dicembre 2005 (autoveicoli e motoveicoli, cellulari, *personal computer*).

dovendo essere riconosciuto il diritto alla detrazione a meno che l'Amministrazione dimostri – sia pur indiziariamente – che il soggetto passivo aveva o poteva avere conoscenza della natura fraudolenta della operazione del proprio dante causa.

Fermo dunque il principio che dalle operazioni illecite realizzate da società a capo della catena non discende automaticamente il disconoscimento della rilevanza fiscale delle operazioni a valle poste in essere dal terzo, sarà compito del giudice di merito – sulla base dell'impianto istruttorio acquisito – escluderne la buona fede solo se il quadro indiziario nel quale quegli ha operato faccia fondatamente presumere una consapevole sua partecipazione (per modalità e tempi di pagamento, frazionabilità delle consegne nella stessa giornata, emissione di più fatture anziché una sola, assenza di un magazzino), indipendentemente dal fatto che tragga o meno beneficio dall'operazione perchè in una situazione del genere il soggetto passivo collabora con gli autori della frode e ne diventa complice.

Un campo particolarmente battuto da fenomeni elusivi spesso caratterizzato da articolate manovre fraudolente è stato per lungo tempo quello delle c.d **restituzioni all'esportazione** di prodotti agricoli verso Paesi terzi che consentono di usufruire – in regime di **prefinanziamento** – dell'anticipo delle somme che saranno oggetto di restituzione all'atto dell'esportazione definitiva previa messa sotto controllo doganale del prodotto e costituzione di una cauzione (maggiorata) a garanzia dell'effettività dell'esportazione.

Si trattava delle sovvenzioni erogate dal **FEOGA** (Fondo Europeo Agricolo di Orientamento e Garanzia) destinate a compensare la differenza tra il prezzo dei **prodotti agricoli** sul mercato UE e quello più basso praticato nel resto del mercato mondiale al fine di consentire agli operatori di praticare prezzi competitivi sul mercato con versamento in anticipo rispetto al momento dell'esportazione.

Ebbene, nel caso di **bollette** emesse a tale scopo dalla Dogana e costituenti titolo in favore delle aspiranti esportatrici per ottenere l'anticipo, queste venivano girate a terzi – come previsto dall'art. 260 del Regolamento nazionale doganale del 1896 – di tal che si rendeva problematico il recupero – una volta accertata la mancata esportazione – stante la difficoltà di inquadrare la fattispecie nel negozio traslativo del credito (cessione) per rendere il giratario responsabile verso l'Amministrazione del rimborso del prefinanziamento in luogo od insieme al girante inadempiente.

È stato messo in luce –infatti- che siffatte bollette doganali sono certificazioni attestanti l'esistenza di un **diritto di credito** dell'intestatario verso

l'Amministrazione e dunque "rappresentative" di somme di denaro certe, liquide, esigibili⁷⁷

Per cui il **principio di cartolarità** del diritto incorporato nelle bollette (cui è applicabile la disciplina degli artt. 1992 e seguenti in materia di titolo di credito) non consentiva di opporre al terzo le vicende a monte cui quegli non aveva preso parte sicchè – in difetto di comprovata collusione – non poteva causalmente rispondere delle obbligazioni inadempite dall'esportatore verso l'Erario⁷⁸.

Il regime del prefinanziamento è stato appunto soppresso con il Reg. (CE) n. 1713/2006 della Commissione del 20 novembre 2006 (in vigore dal 1° gennaio 2007) proprio per la complessità delle procedure amministrative-contabili e la difficoltà dei controlli che esigea.

7. I MEZZI DI REAZIONE

I precedenti comunitari costituiscono la fonte primaria dell'elaborazione giurisprudenziale nazionale in tema di elusione fiscale perché nell'ordinamento italiano le pratiche di aggiramento della norma tributaria sono prese in considerazione solo in fattispecie tipizzate⁷⁹.

La mancanza allo stato di una **clausola antielusiva generale**⁸⁰ ha portato la Corte di Cassazione a recuperare il principio dell'"abuso del diritto" elaborato

(77) Cass (ord) 5098/09.

(78) Cass. n. 19156 del 15 dicembre 2003 e n. 335 dell'11 gennaio 2006.

(79) In tema di imposizione indiretta la qualificazione del negozio ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro va operata a prescindere dal titolo e dalla forma apparente ma in base alla sostanza ed ai suoi effetti a sensi del disposto dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, mentre in tema di imposizione diretta l'art. 10 della L. 29 dicembre 1990, n. 408 consente all'Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi fiscali derivanti da una serie di operazioni elencate dalla norma (concentrazioni, cessioni, scorpori, trasformazioni, riduzioni di capitale) per ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta.

L'art. 7 del D.Lgs 8 ottobre 1997, n. 358 (che ha introdotto l'art. 37-bis nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) ha poi reso inopponibili all'Amministrazione finanziaria tutti gli atti ed i negozi – anche tra loro collegati – che risultino diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte e rimborsi con riferimento – anche in questo caso – a specifiche operazioni societarie e finanziarie (fusioni, scissioni, liquidazioni, conferimenti, eccetera).

(80) Esistono comunque disegni di legge giacenti in Parlamento volti a introdurre una disposizione di contrasto generale all'elusione fiscale mediante inserimento nell'art. 37 bis cit di una "clausola antiabuso" proceduralizzandone l'applicazione ed escludendo comminatoria di qualsivoglia sanzione.

dalla giurisprudenza comunitaria in materia doganale e di Iva facendo propri – nei settori e per le operazioni fiscali non interessate da specifiche disposizioni antielusive – quei principi generali costruiti sull’interpretazione di regolamenti e direttive comunitarie che la stessa Corte di Giustizia ha demandato al giudice nazionale di applicare, verificando in concreto – secondo le regole interne vigenti in materia di onere della prova – se nella fattispecie sottoposta al suo esame sussistano gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo.

È stato –in particolare– affermato che l’Amministrazione finanziaria ha sempre il potere di accertare l’eventuale **simulazione** del contratto che le resta pertanto “in opponibile” senza la necessità di instaurare un preventivo giudizio simulatorio così come il giudice tributario ha il dovere – in caso di contestazione – di controllare *incidenter tantum* attraverso l’interpretazione del negozio l’esattezza di tale accertamento⁸¹.

Questa regola è stata applicata in un caso in cui l’intento abusivo è stato ravvisato in operazioni fittizie di importazione di banane nel territorio comunitario (da parte di plurimi operatori apparenti che coprivano il reale acquirente della merce che intendeva sfruttare dazi doganali di favore).

Nell’occasione è stato stabilito che l’Amministrazione ha l’obbligo istituzionale di applicare l’imposta di sua competenza in ordine a tutti gli atti che ritiene vi debbano soggiacere e, dunque, anche di accertare la presenza di una eventuale simulazione in grado di pregiudicare il diritto dello Stato alla percezione dell’esatto tributo con conseguente potere del giudice di verificare, in caso di contestazione, l’esattezza di tale indagine attraverso l’interpretazione del negozio o dei negozi giuridici ritenuti simulati⁸².

Meccanismi elusivi hanno a lungo interessato il mercato delle **importazioni delle banane** dove molteplici operatori erano stati avvinti da pratiche negoziali di “**triangolazione**” per eludere i vincoli comunitari ai quali era subordinato il regime daziario agevolato presupponente il rispetto del **contingentamento** annuale fissato dai Regolamenti comunitari per singole categorie di operatori (A,B,C) fruitori di apposite **licenze “Cert.Import”** (in mancanza delle quali le operazioni fuori contingente erano assoggettate a dazi proibitivi)

Era così sorto un vero e proprio mercato parallelo di rivendita delle licenze di importazione dove le grandi imprese-esauriti i quantitativi ad esse concessi cercavano di acquistare licenze altrui per introdurre nel paese i prodotti in esubero a prezzo agevolato .

(81) Cass., n. 12353 del 10 giugno 2005.

(82) Cass., n. 21226/2006.

La giurisprudenza di legittimità ha ravvisato in tali pratiche un evidente **intento elusivo** (convalidando il recupero a tassazione della materia sottratta da imposizione daziaria nei confronti di tutti gli operatori coinvolti ed a dispetto dei negozi stipulati) sul rilievo che l'operazione nel suo complesso era rivolta a procurare benefici la cui concessione era contraria all'obiettivo perseguito dalla normativa comunitaria essendo *l'iter* commerciale in realtà preordinato non ad una cessione (legittima) di banane ma ad una **cessione (illegittima) di licenze** (implicante la negoziabilità-vietata del titolo di importazione tra categorie non omogenee) che veniva ad alterare le prefissate **quote di mercato**⁸³

Sulla base ed in sintonia con tali precedenti la Corte di Cassazione è venuta a valorizzare il principio di "**irrilevanza fiscale** **degli atti elusivi** in ogni settore superando l'esigenza di ricorrere ai mezzi di repressione civilistica delle "**nullità**" espressamente previsti dall'ordinamento⁸⁴ (che aveva creato incertezze di applicazione alla luce dello **Statuto dei diritti del contribuente**)⁸⁵ ma piuttosto confermando l'**immanenza** nell'ordinamento tributario di una clausola generale antiabuso a valere come **general klausel antielusiva** (o *general anti-avoidance rule*) a prescindere dal comparto impositivo nel quale si versi, trovando detta clausola la sua fonte sia nell'area dei tributi armonizzati (dazi doganali, accise ed IVA) dove le Autorità nazionali restano vincolate al rispetto dei principi fondamentali dell'ordinamento comunitario sia nell'area dei tributi interni (imposte dirette in particolare) alla luce dei principi costituzionali che informano l'ordinamento nazionale quali quelli di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione (art. 53, primo e secondo comma, Cost.) che rappresentano il fondamento tanto delle norme impositive in senso stretto tanto di quelle che attribuiscono al contribuente agevolazioni ed esenzioni di qualsiasi genere⁸⁶.

Il sindacato antiabuso è esercitabile "**d'ufficio**" anche nel giudizio

(83) Cass.n.14509/08 e n.19827/09.

(84) nullità del contratto per **mancanza di causa** (art. 1418 del codice civile) quale scopo economico delle operazioni poste in essere solo per conseguire un risparmio fiscale (Cass., n. 20398 del 21 ottobre 2005 sul trattamento fiscale del *dividend washing* e Cass., n. 22932 del 14 novembre 2005 sul trattamento fiscale del *dividend stripping o coupon stripping*) e nullità del contratto stipulato in **frode alla legge** (art.1344 del codice civile) e cioè per eludere norme imperative quali sono quelle tributarie poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alla spesa pubblica a sensi dell'art. 53 della Costituzione (Cass., n. 20816 del 26 ottobre 2005 riguardante cessione di usufrutto su azioni per usufruire del credito di imposta sui dividendi).

(85) Ivi art.10 comma 3 ultimo periodo della L. 27 luglio 2000, n. 212 secondo cui "Le violazioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto".

(86) Cass.SS.UU.n.3005-3006-3007/2008 e Cass.n.1465/2009.

“chiuso” di legittimità indipendentemente da specifiche domande proposte nel giudizio di merito od introdotte con i motivi di ricorso, con possibilità - quindi - di dichiarare in ogni tempo “l’inopponibilità” all’Erario del negozio abusivo, non operando preclusioni di sorta “sul piano comunitario”, perché il diritto europeo è immediatamente operativo al pari dello *jus superveniens*, “sul piano interno”, in quanto attinente a situazioni indisponibili di **ordine pubblico**⁸⁷.

La regola va oggi comunque coordinata con il **principio generale del contraddittorio** (costituzionalizzato nell’art.111 Cost. sul *giusto processo*) che trova recepimento –ad opera della novella di riforma del cpc(L.69/2009)-nell’art.101 II° comma cpc che -al fine di evitare c.d. “**decisioni a sorpresa**” -impone al giudice sulle questioni rilevate d’ufficio l’assegnazione di termini alle parti per osservazioni sul punto⁸⁸.

Sul piano sanzionatorio va infine segnalato che la Corte di Giustizia nella sentenza *Halifax* cit.ha puntualizzato che la constatazione dell’esistenza di un **comportamento abusivo** non deve condurre a una **sanzione** per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco.

Ciò nondimeno la giurisprudenza di legittimità oscilla sul punto ora richiamando in funzione esimente il criterio “oggettivistico” delle **obbiettive condizioni di incertezza** sulla portata e l’ambito di applicazione delle normativa di riferimento(art.8 del Dlgs 546/92 ed art.6 ,comma 2 del Dlgs 472/97)⁸⁹ ora ribadendo in linea di principio che la ripresa del maggior imponibile in conseguenza del disconoscimento degli effetti di contratto per il suo carattere abusivo non comporta di per sé l’automatica esclusione delle sanzioni⁹⁰.

8. L’AZIONE DI RECUPERO: L’INGIUNZIONE, IL RUOLO E L’OPPOSIZIONE

L’art. 82 del Tuld prescriveva che i diritti dovuti dalla dogana e non pa-

(87) Cass.n.13054/04 e -argomentandosi in parallelo- Cass.n.1605/2008.

Anche la Corte di Giustizia (sent.17 dicembre 2009 C-227/08 *Martin Martin*)-pur pronunziandosi in tema di tutela del consumatore in caso di contratti negoziati fuori dai locali commerciali(Direttiva 85/577/CE)- ha confermato che il giudice nazionale può sempre dichiarare d’ufficio la nullità del contratto ,ancorché’ il vizio non sia stato fatto valere in giudizio ed entri in gioco un “pubblico interesse”.

(88) Così Cass. n.8481/2010 nel corpo della cui motivazione si rinviene la richiesta del Collegio alle parti di prendere posizione nei termini assegnati sui principi affermati dalla sentenza *Sopropè* della Corte di Giustizia intervenuta nelle more del giudizio.

(89) Cass.n.12042/2009.

(90) Cass.n.12249/2010.

gati in tutto od in parte fossero riscossi dal **contabile doganale** con le norme stabilite dal R.D. 14 aprile 1910, n. 639 sulle disposizioni relative alla procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici, dei proventi del demanio pubblico e di pubblici servizi e delle tasse sugli affari.

L'**ingiunzione doganale** era inquadrabile nella tipologia dell'**ingiunzione fiscale** (da essa differenziandosi solo nel termine per fare opposizione: 15 giorni l'una *ex art.* 82, comma 2, del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 e trenta giorni l'altra *ex art.* 3 del R.D. n. 639/1910) ed è stata per lungo tempo strumento indispensabile per attivare la procedura coattiva contenendo essa l'ordine di pagare sotto pena degli atti esecutivi la somma dovuta (art. 2) e valendo – una volta vidimata e resa esecutiva dal Pretore (poi sostituito dal **visto intendenzioso** ed alla fine abolito) – per procedere all'esecuzione sui beni del debitore a mezzo dell'ufficiale giudiziario (artt. 5 e seguenti del R.D. n. 639/1910).

L'ingiunzione ha, infatti, sempre assolto la funzione di **precetto** per l'ordine di pagamento che conteneva e – al tempo stesso – di **titolo esecutivo** su cui tale ordine si fondava, titolo che, mentre nell'esecuzione privata, è costituito dal provvedimento del giudice munito di formula o dalla convenzione delle parti spedita in forma esecutiva, nell'ingiunzione si traduceva nello stesso atto impositivo contenente la liquidazione dei diritti compiuta dall'Amministrazione procedente.

Tale duplice caratteristica è rimasta conservata nel settore doganale e delle imposte di fabbricazione (accise) che costituiscono gli esempi più eclatanti in cui l'ingiunzione ha continuato a mantenere intatta la funzione di comunicazione formale al debitore dell'esistenza dell'obbligazione tributaria e di individuazione dei principali elementi costitutivi della medesima, avverso la quale il contribuente era in grado di reagire con lo strumento dell'opposizione.

L'ingiunzione – di regola preceduta da “**invito di pagamento**”⁹¹ in fun-

(91) L'invito di pagamento emesso ai sensi dell'art. 93 del Regolamento doganale di cui al R.D. 13 febbraio 1865, n. 65 (tuttora in vigore per quanto non incompatibile con le disposizioni del D.P.R. n. 43/1973 a sensi dell'art. 347 del detto testo unico) rappresenta l'atto attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria, conclusa la propria attività di accertamento, esteriorizza gli esiti di tale controllo rendendo edotto il contribuente della maggior pretesa avanzata nei suoi confronti ed invitandolo ad assolvere il proprio debito verso l'Esercizio, pena l'avvio della procedura esecutiva sulla base della successiva ingiunzione.

Tanto era ritenuto sufficiente – almeno fino a quando la giurisdizione tributaria, in materia doganale e di accise, è rimasta incentrata presso l'AGO (art. 9 del codice di procedura civile) priva di poteri di annullamento di atti amministrativi (ma solo di eventuale disapplicazione) e facul-

zione di messa in mora interruttiva della prescrizione del credito erariale⁹² - ha mantenuto così la sua precipua funzione accertativa integrando un atto bivalente rivolto a portare la pretesa fiscale a conoscenza del contribuente ed a formare il titolo per l'eventuale esecuzione forzata.

Questa natura ricognitiva ha trovato unanime conforto nella giurisprudenza di legittimità da sempre consapevole di questa funzione nell'affermare che l'accertamento del credito tributario contenuto nell'ingiunzione era atto sostanziale di manifestazione della pretesa fiscale suscettibile – anche a prescindere dalla idoneità a costituire titolo esecutivo in assenza del visto pretorile – di definitività ed incontestabilità ove non fosse stata proposta opposizione nei termini di legge⁹³.

La sopravvivenza dell'ingiunzione ha, però, incontrato un deciso ostacolo con l'entrata in vigore del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, istitutivo del servizio di riscossione dei tributi e delle altre entrate dello Stato, che ha generalizzato le modalità di riscossione mediante ruolo (già previste per le imposte dirette dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602) attribuendo ai concessionari tutti i compiti in precedenza spettanti agli esattori, compresa la riscossione dei crediti portati dalle ingiunzioni fiscali, tra i quali i diritti doganali la cui riscossione era rimessa all'Amministrazione doganale in persona del contabile doganale secondo le procedure di cui al testo unico del 1910.

tata, perciò, alla autonoma valutazione di merito sul rapporto fiscale sottostante- per far sorgere nel destinatario l'interesse ad agire (art. 100 del codice di procedura civile) all'accertamento negativo del debito di imposta a fronte dello stato d'incertezza sull'esistenza e la portata dei presupposti impositivi indotto da tale atto di intimazione (Cass., n. 22015/2006)

Le Sezioni Unite hanno peraltro messo in rilievo che in materia tributaria non è mai consentita l'azione di accertamento negativo e questo anche nelle controversie doganali introdotte *ratione temporis* avanti al giudice ordinario occorrendo un atto concreto di esercizio della pretesa fiscale [Cass., SS.UU., n. 24011 del 20 novembre 2007].

Va comunque soggiunto che *l'invito di pagamento* (o *l'avviso di tassazione*) e' pur sempre atto rappresentativo in via anticipata della volontà impositiva contenendo gli elementi necessari a portare a conoscenza del contribuente *l'an* ed il *quantum* della pretesa dell'Amministrazione, come tale suscettibile di opposizione giudiziaria alla luce dell'interpretazione ampia dei provvedimenti impugnabili (Cass., n. 22869/2004 e SS.UU., n. 7388 del 27 marzo 2007) e della onnicomprensività della nozione di "decisione ricorribile" definita dall'art. 4, comma 5, del codice doganale comunitario come "qualsiasi atto amministrativo relativo alla normativa doganale, che delibere su un caso particolare avente effetti giuridici per una o più persone determinate o determinabili..." (Cass., n. 3918 del 15 febbraio 2008).

(92) Cass., (ord.) n. 19540/2009.

(93) *Ex multis*, Cass., n. 6271/1979, n. 856/1981, n. 1527/1996 e – da ultimo – sulla decadenza preclusiva – in assenza di tempestiva opposizione – di ogni questione relativa alla legittimità intrinseca dell'ingiunzione, Cass., n. 11145/2006, cit.

È stato peraltro puntualizzato che la disposizione dell'art. 130 del D.P.R. n. 43/1988, abrogativa di tutte le disposizioni regolanti – mediante rinvio al R.D. n. 639/1910 – “la riscossione coattiva delle imposte, dei diritti doganali, delle tasse sulle concessioni governative e di ogni altra entrata, diritto o accessorio ...” veniva ad incidere sulla vigenza dell'art. 82 del Tuld solo nel senso di abolire nell'ingiunzione di pagamento la funzione di **precetto e titolo esecutivo** azionabile in forme diverse dalla procedura di riscossione a mezzo ruolo tramite il concessionario, non essendo più consentito avvalersi della procedura regolata dagli artt. 5 e seguenti del R.D. n. 639/1910 che dalle modalità di formazione ed esecuzione del ruolo prescindeva.

Il sistema normativo introdotto dal D.P.R. n. 43/1988 non ha inteso – perciò- dettare norme in tema di accertamento (ed al sistema di reazione del contribuente avverso l'ingiunzione) ma solo disciplinare la riscossione coattiva affidandola al ruolo per cui l'art. 82 del D.P.R. n. 43/1973 era da intendersi abrogato solo nella parte in cui faceva propria la riscossione forzata del diritto doganale attraverso il richiamo al testo unico n. 639/1910, cioè ai momenti procedimentali di cui agli artt. 5 e seguenti di detto testo unico.

Numerose pronunzie di legittimità seguendo questa impostazione⁹⁴ hanno perciò superato quelle isolate sentenze del 1998⁹⁵ (seguite da numerose decisioni di merito) che avevano assegnato all'art. 130 del D.P.R. n. 43/1988 una valenza abrogativa “integrale” dell'art. 82 del D.P.R. n. 43/1973, espungendo dall'ordinamento l'ingiunzione doganale a far tempo dalla entrata in vigore del servizio di riscossione (1° gennaio 1990) ed hanno invece confermato l'orientamento secondo il quale **l'ingiunzione è “sopravvissuta”** all'entrata in vigore del D.P.R. n. 43/1988 (fino all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 26 febbraio 1999, n. 46 sul riordino della disciplina della riscossione che ha escluso la necessità del titolo esecutivo per le entrate dello Stato aventi causa in rapporti di diritto pubblico) valendo quale atto impositivo con **efficacia accertativa** della pretesa erariale idonea ad introdurre un giudizio sulla debenza dell'imposta.

Né sono state ravvisate violazioni costituzionali per l'eccessiva ristrettezza del termine per fare opposizione all'ingiunzione di pagamento perché in più occasioni la Corte di Cassazione ha affermato che rientra nella discrezionalità del legislatore fissare termini diversificati a seconda delle esi-

(94) *Ex multis* da Cass., n. 12761 del 2 settembre 2002 e 10923 dell'11 luglio 2003 a Cass., n. 21668/2006, n. 19194 del 6 settembre 2006 cit., n. 22139/2006, n. 24079 del 10 novembre 2006, n. 2848/2008, cit.

(95) Cass., n. 6242 del 23 giugno 1998 e 10542 del 23 ottobre 1998).

genze processuali, ed il **termine quindicinale** in allora stabilito dalla norma dell'art. 82 del Tuld non impediva l'esercizio in concreto del diritto di difesa⁹⁶.

Si è peraltro precisato che Il termine di quindici giorni fissato a pena di decadenza per l'opposizione può essere superato allorché si neghi la **sussistenza in astratto** ed in generale del potere di imporre la prestazione, vigendo invece il limite temporale quando si contesti la ricorrenza in concreto di fatti integranti i presupposti dell'obbligazione tributaria⁹⁷.

L'attrazione alla cognizione delle Commissioni tributarie (1° gennaio 2002) di tutte le controversie in materia doganale e di accise, ad opera dell'art. 12 della L. 28 dicembre 2001, n. 448 con derivata estensione del termine di impugnazione a 60 giorni (art.21 Dlgs 546/92)ha comunque risolto ogni incertezza al riguardo.

Ciò premesso, va segnalato che la Corte di Cassazione ha in genere sempre sostenuto che la cognizione del giudice del merito non può mai arrestarsi alla fase preliminare di verifica di legittimità formale dell'atto ingiuntivo ma deve estendersi al merito della pretesa erariale in esso espressa sulla cui fondatezza è tenuto a statuire sulla base degli elementi di prova addotti dall'ente creditore e contrastati dal soggetto ingiunto⁹⁸.

Prova –questa- che non deve necessariamente essere offerta con introduzione di apposita domanda posto che è lo stesso atto notificato alla controparte – e da questa impugnato – ad integrare gli estremi della domanda sulla quale il giudice è chiamato a pronunciarsi ove non sussistano ragioni a tal fine preclusive⁹⁹.

Invero, nell'ambito del giudizio di opposizione all'ingiunzione, l'Amministrazione, che assume sul piano dell'**onere della prova** la posizione di at-

(96) Cass., n. 4741/1986 , n. 10655/1992 ,n.18135/2009.

(97) Cass., n. 10271/08.

(98) Da ultimo Cass. n.14812/2010

Contra, Cass., n. 6471/1996 secondo cui qualora l'ingiunzione ai sensi del R.D. n. 639/1910 venga annullata perché emessa in una situazione di carenza di potere, l'annullamento per tale vizio imporrebbe al giudice di arrestarsi all'invalidazione della stessa, senza possibilità di pervenire al giudizio di merito sul rapporto.

L'ingiunzione, infatti, potrebbe costituire veicolo di accesso al giudizio sul rapporto se fossero contestati i presupposti di fatto della pretesa fatta valere con la ingiunzione medesima, non quando fosse contestato anche o solo perché emessa da autorità incompetente o in una situazione di carenza di potere.

In tal caso, infatti, ove la sussistenza di tali vizi risultasse accertata, l'atto verrebbe travolto senza residuare un qualsiasi effetto, compreso quello processuale di dare accesso al giudizio sul rapporto.

(99) Cass., n. 19197 del 6 settembre 2006 .

tore in senso sostanziale (non diversamente da quanto avviene nel procedimento monitorio *ex art.* 633 del codice di procedura civile) ove ne chieda conferma in giudizio (vuoi “espressamente”, in via riconvenzionale, vuoi “implicitamente” instando per il rigetto dell’opposizione) esercita una domanda che è appunto quella di vedere riconosciuto in tutto od in parte il diritto di recupero così azionato¹⁰⁰.

Va ancora rilevato che, quale sia il luogo della commessa infrazione per la quale la dogana italiana ha emesso ingiunzione di pagamento, l’opposizione va sempre proposta avanti alla giurisdizione nazionale¹⁰¹.

Per il recupero dei diritti doganali in relazione a merce in transito con **carne TIR** che non risulti pervenuta alla dogana di destinazione, la competenza ad emettere ingiunzione di pagamento spetta poi inderogabilmente alla **dogana di partenza** (art.145, ultimo comma, del Tuld) alla quale va assimilato anche l’ufficio doganale di passaggio in regime di transito comunitario¹⁰².

Le attribuzioni della **dogana di destinazione** restano infatti circoscritte all’invio della documentazione pertinente alla dogana di partenza, essendo la prima in grado solo di accertare il dato negativo del mancato arrivo ma non ad attivare la procedura amministrativa di recupero di dazi e penali che nessuna disposizione le attribuisce, tanto meno sul piano integrativo della normativa comunitaria.

Invero in tema di irregolarità e prova della regolarità delle operazioni, a sensi degli artt. 378 e 379 del DAC, quando una spedizione non sia stata presentata all’ufficio di destinazione e non sia possibile stabilire il luogo dell’infrazione o dell’irregolarità, opera la “**presunzione di competenza**” dello Stato membro da cui dipende l’ufficio di partenza, ovvero dello Stato membro da cui dipende l’ufficio di passaggio, con conseguente irrilevanza del luogo in cui è stata accertata la irregolarità¹⁰³.

Ne deriva che il difetto di tale competenza a rilevanza “esterna” in capo all’ente creditore non può che portare alla nullità radicale della ingiunzione opposta e di ogni pretesa ad essa connaturata¹⁰⁴.

(100) Cass., n. 9777 del 18 giugno 2003), n. 10132/2005, n.16067/2005.

(101) Cass., SS.UU, n. 27172 del 28 dicembre 2007 in tema di ingiunzione emessa dalla dogana italiana nonostante l’incerta immissione al consumo della merce nello Stato; *ibidem*, Cass., SS.UU, n. 760 del 17 gennaio 2006 in tema di cartelle esattoriali emesse dall’Autorità e secondo la legge italiana ancorché l’obbligazione fosse sorta all’estero.

(102) Cass., n. 555 del 21 gennaio n. 743/1991 e n. 7302/1994.

(103) Corte di Giustizia, sent.3 aprile 2008 C-230/06.

(104) Cass., n. 20362 del 20 settembre 2006 e Cass.n.19652/2009.

9. IL PROCEDIMENTO DI REVISIONE

L'ingiunzione doganale ha trovato ostacolo alla sua sopravvivenza anche a seguito dell'entrata in vigore della disciplina introdotta dal D.Lgs. n. 374/1990 sul riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle Direttive n. 79/695/CEE e n. 82/57/CEE della Commissione del 17 dicembre 1981 (procedure di immisione in libera pratica) e Direttive n. 81/177/CEE del Consiglio 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE della Commissione 23 aprile 1982 (procedura di esportazione delle merci comunitarie), che ha riformulato *ex novo* la **revisione dell'accertamento** abrogando (art. 24) le precedenti disposizioni degli artt. 74 e 76 del D.P.R. n. 43/1973.

Ciò è accaduto in virtù delle ricordate pronunzie della Corte di Cassazione del 1998 che avevano ritenuto illegittima la procedura ingiunzionale *ex art.* 82 del D.P.R. n. 43/1973 (attivata successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 374/1990), stante – non solo – la ritenuta abrogazione, a norma dell'art. 130 del D.P.R. n. 43/1988, delle disposizioni regolanti la riscossione coattiva dei diritti doganali a sensi del testo unico del 1910, ma – altresì – per il mancato avvio preventivo della procedura di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 374/1990 riferita a tutte le ipotesi di revisione dell'accertamento divenuto definitivo.

L'istituto della revisione dell'accertamento è lo strumento che consente di intervenire *a posteriori* sulla dichiarazione doganale e – quindi – successivamente allo svincolo delle merci adottando i provvedimenti necessari alla regolarizzazione della dichiarazione stessa sulla base di nuovi elementi o di quelli non correttamente valutati.

La revisione dell'accertamento costituisce, pertanto, il mezzo attraverso il quale l'Amministrazione doganale di propria iniziativa o su istanza di parte, procede al **riesame del procedimento** di accertamento già concluso ponendovi rimedio quando contenga elementi inesatti ed incompleti.

L'art. 11, comma 5, del D.Lgs. n. 374/1990 – adottando analoga formulazione a quella contenuta nel previgente art. 74 – prescrive che, quando, dalla revisione emergano **inesattezze, omissioni, errori** riguardo agli elementi posti a base dell'accertamento l'ufficio procede alla rettifica redigendo “**avviso di accertamento suppletivo e di rettifica**” costituente la **decisione amministrativa** che comunica l'obbligazione al soggetto passivo (*an*) con la **contabilizzazione a posteriori** dell'importo dei dazi ancora dovuti (*quantum*) e che può essere alternativamente impugnata instaurando l'apposito procedi-

mento previsto per la risoluzione delle controversie doganali (artt. 66 e seguenti del Tuld) ovvero promuovendo ricorso giurisdizionale¹⁰⁵.

Già in passato la giurisprudenza di legittimità¹⁰⁶ aveva avallato l'indirizzo dell'Amministrazione secondo cui non sempre occorreva passare all'istituto della revisione dell'accertamento per procedere al recupero dei dazi, bastando attivare il rimedio generale di cui agli artt. 81, comma 2, ed 82 del Tuld, cioè l'ingiunzione di pagamento per la riscossione dei diritti doganali maturati successivamente alla liquidazione.

Il procedimento di revisione si riteneva infatti destinato solo ai casi in cui la nuova liquidazione dei diritti di dogana fosse determinata da una differente qualificazione delle merci importate in relazione alla loro intrinseca natura (**indagine fattuale**) e non anche nei casi in cui – impregiudicata l'identificazione soggettiva ed oggettiva degli elementi fiscalmente rilevanti – la nuova liquidazione originava da una diversa **classificazione tariffaria** o da una errata individuazione del regime daziario applicabile (come nelle ipotesi di irregolarità e/o falsità dei certificati di origine preferenziali FORMA e EUR 1) per i quali non erano richieste ulteriori indagini tecnico-merceologiche ma solo **indagini valutative – interpretative** del trattamento da riconoscere sulla base della documentazione di corredo (**indagine giuridica**): indirizzo questo ultimo seguito soprattutto al cospetto di **fatti penalmente rilevanti** (contrabbandando) per il recupero dei diritti doganali evasi senza necessità di preventiva revisione¹⁰⁷.

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 46/1999 ed alla luce dell'assolutezza dei menzionati *arrêts* giurisprudenziali del 1998, l'Amministrazione mutava peraltro indirizzo ritenendo che nella previsione dell'art. 11 del D.Lgs. n. 374/1990 dovesse rientrare qualsiasi ipotesi di revisione, rettifica o controllo *a posteriori* senza alcuna eccezione tipologica, in pratica ogni elemento contributivo nel determinare la liquidazione dei diritti dovendo essere variato solo con la procedura di revisione suscettibile di originare controversia (amministrativa) doganale [circ. 19 aprile 2000 n. 79/D (in “*il fisco*” n. 19/2000, pag. 6493)].

Ciò nondimeno non era condiviso dalla Suprema Corte il rilievo se-

(105) L'equivalente in materia di accise è costituito dall'*avviso di pagamento* previsto dall'art. 14 del TUA in funzione accertativa-impositiva del tributo come tale autonomamente impugnabile (Cass.ord.18731/2009).

(106) *Ex multis*, Cass., n. 4527 del 6 luglio 1983, n. 236 del 21 settembre 1984, n. 1380 del 2 maggio 1992 e n. 4892 del 18 maggio 1994.

(107) Cass(ord) n.19540/2009.

condo cui il mancato esperimento della procedura di revisione avrebbe reso di per sé illegittima la pretesa fiscale azionata con l'ingiunzione doganale in assenza di avviso di rettifica comunicato all'operatore interessato ex art. 11 del D.Lgs. n. 374/1990.

Un consolidato giurisprudenziale¹⁰⁸ riteneva infatti che la mancanza (o la parzialità) del procedimento amministrativo non avrebbe potuto comunque portare alla caducazione *ipso iure* della pretesa impositiva, ovviamente se motivata nell'*an* e nel *quantum*, non essendo rinvenibile nell'ordinamento il "diritto soggettivo" del contribuente ad un previo procedimento amministrativo interno ed al compiuto svolgimento delle sue fasi, per restare sempre "eventuale" l'instaurazione della controversia doganale (amministrativa) e riservato all'operatore di adire l'Autorità giudiziaria per far valere in quella sede le proprie ragioni a garanzia di una tutela immediata della sfera dei propri diritti che verrebbe compromessa solo se l'una fase condizionasse l'esercizio dell'altra: vincolo questo da tempo definitivamente espunto dal settore dell'imposizione indiretta da numerose pronunzie della Corte Costituzionale¹⁰⁹ che hanno dichiarato l'illegittimità costituzionale delle sopravvissute disposizioni che precludevano l'esercizio dell'azione giurisdizionale in assenza di preventivo ricorso amministrativo.

Questa impostazione è stata peraltro scalfita da altra pronunzia della Corte di Cassazione¹¹⁰ che –facendo proprio il **principio del contraddittorio** (anche) nella **fase amministrativa tributaria** enunciato dalla Corte di Giustizia nel caso *Sopropè*¹¹¹ la quale ha statuito che prima di procedere al recupero "a posteriori" dei dazi doganali all'importazione occorre concedere un congruo **termine** all'importatore sospettato di aver commesso l'infrazione affinché presenti *osservazioni* fornendo il proprio punto di vista da essere "effettivamente" esaminato dall'Autorità amministrativa –ha ritenuto illegittima l'ingiunzione emessa senza la preventiva audizione dell'importatore, costituendo estrinsecazione del diritto di difesa e principio generale dell'ordinamento comunitario che deve trovare applicazione ogni qual volta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto lesivo.

Diversi precedenti hanno –per contro-seguito la tesi contraria mettendo

(108) *Ex multis*, Cass., n. 19195 del 6 settembre 2006 e Cass n.10280/2008.

(109) Corte Cost., sent. n. 406 del 23 novembre 1993, n. 360 del 27 luglio 1994, n. 56 del 24 febbraio 1995, n. 233 del 4 luglio 1996.

(110) Cass.n.14105/2010.

(111) Corte di Giustizia, sent. 18 dicembre 2008 C 349/07.

in risalto che- in presenza di procedimento penale determinante il recupero a mezzo ingiunzione dei dazi agevolati ottenuti in base a false attestazioni di origine -erano inutili ulteriori verifiche in contraddittorio¹¹² e che –comunque- l'applicazione del principio *Sopropè* ai processi in corso avrebbe comportato una generale caducazione delle decisioni doganali con pesantissime ricadute sul bilancio comunitario e dunque ne dovevano andare esenti quegli atti “anteriori” basati sull’ **affidamento** da parte delle Autorità nazionali circa la validità della prassi comunitaria che non considerava in allora obbligatorio assicurare il contraddittorio nella fase amministrativa¹¹³.

La materia degli accertamenti doganali sul punto va comunque rivista alla luce della regola generale di diritto interno sul **rispetto dei termini** (per le osservazioni del contribuente e l’emanazione dell’avviso)prescritta dall’art.12 comma 7 della L.212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente)¹¹⁴ oggi valorizzata dal **diritto di audizione** di fonte comunitaria testè ricordato¹¹⁵.

10. RAPPORTI TRA AZIONE AMMINISTRATIVA ED AZIONE GIURISDIZIONALE

Secondo il Codice doganale comunitario vigente le cui disposizioni procedurali sono senz’altro applicabili a tutte le liti pendenti all’atto della loro entrata in vigore¹¹⁶, il **ricorso amministrativo** previsto in prima fase dall’art. 243 non costituisce uno stadio “necessitato” per l’introduzione del ricorso giurisdizionale (previsto in seconda fase).

Questa interpretazione risulta corroborata dalla stessa giurisprudenza europea che ha messo in evidenza come tale normativa si distingue dalla precedente Proposta di regolamento sul codice doganale comunitario (90/C 128/1) che esplicitamente subordinava il ricorso alle Autorità giudiziarie ad un previo ricorso innanzi alle autorità doganali.

Dunque il legislatore comunitario – nel disporre solo a grandi linee questo *iter* procedimentale – non ha escluso che il diritto nazionale possa con-

(112) Cass.n.7836/2010.

(113) Cass.n.8481/2010 cit.

(114) In tal senso Com.trib.prov.di Milano,dec.26/31/09 del 16 febbraio 2009 che ha annullato l’avviso di pagamento impugnato per violazione dello Statuto.

(115) L’attivazione “obbligatoria” del contraddittorio con il contribuente e’ stata prefigurata per la formazione della prova anche nelle procedure di accertamento tributario standardizzato mediante applicazione di parametri e studi di settore(Cass.SS.UU n.26635/09).

(116) Corte di Giustizia, sent. *De Haan Beheer BV*, cit.

sentire all'operatore di rivolgersi *ad saltum* direttamente ad una istanza indipendente qual è l'Autorità giudiziaria¹¹⁷.

Il fatto che non sia richiamata una sede amministrativa naturale dalla quale non sia dato prescindere (o la cui conclusione occorra attendere) per attivare la fase giurisdizionale contro l'atto impositivo doganale non implica, peraltro, la pretermissione del principio generale – pure di valenza comunitaria – sul rispetto del **diritto al contraddittorio e di difesa** comunque da garantire anche nello stadio antecedente¹¹⁸.

Il diritto al ricorso resta in ogni caso connotato da **alternatività** e la regola è ripresa anche nel CDC “**modernizzato**” di cui al Reg 450/08 che all'art. 23 enuncia il diritto al ricorso esercitabile in duplice fase giudiziaria (primo e secondo grado) con possibilità di concorso in primo grado dell'autorità doganale-amministrativa.

Corollario del principio è che – ancorché la **sospensione dell'esecuzione** dell'atto impositivo sia rimessa all'Autorità doganale a norma dell'art. 244 del CDC in vigore – non resta impedita all'autorità giudiziaria adita con ricorso *ex art. 243* di disporre analoga sospensione per conformarsi all'obbligo di assicurare piena efficacia al diritto comunitario¹¹⁹.

Le delle autorità doganali (su cui *infra*) che sono immediatamente applicabili anche in presenza di ricorso [artt. 7 e 244 Reg. (CE) n. 2913/92] devono comunque – al pari di ogni altro atto impositivo – essere azionate *in executivis* e perciò richiedono – per la sospensiva – la presenza del titolo di riscossione a mezzo perché si possa rinvenire – al di là dell'apparenza del diritto (*fumus boni iuris*) – anche il pericolo nel ritardo (*periculum in mora*)¹²⁰.

Mentre, peraltro, tali requisiti debbono sussistere congiuntamente per l'accoglimento della cautela a sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, in materia doganale la norma tributaria va coordinata con l'art. 244 del Reg. (CE) 2913/92 che costituisce corollario del al ricorso *ex art. 243*.

Nella norma comunitaria – infatti – è contenuta la presenza della disgiunzione “o” in luogo della congiunzione “e” tra i due presupposti applicativi dell'istituto (*fumus boni iuris* evidenziato dai fondati dubbi sulla

(117) Corte di Giustizia, sent. 11 gennaio 2001, C-1799, *Kofisa*.

(118) Cass.1405/2010 cit.

(119) Corte di Giustizia, sent. 11 gennaio 2001 C-226/99 *Siples*.

(120) L'*attualità del pregiudizio* negli atti accertativi e/o liquidatori potrà, semmai, essere ravvisata - come ragione di intervento inibitorio – allorché entrerà a regime la disposizione sull'“*esecutività*” immediata degli avvisi di accertamento ed atti consequenziali prevista dal 1° luglio 2011 a norma dell'art.28 della L.122/2010(c.d.manovra correttiva).

compatibilità della decisione alla normativa doganale e *periculum in mora* costituito dal **danno irreparabile** per l'interessato) così che sarà bastevole uno dei due requisiti alternativamente all'altro per ottenere la sospensione¹²¹.

La sospensione peraltro – ove siano in discussione doganali (all'importazione o all'esportazione) – dovrà essere sempre condizionata alla costituzione di una garanzia nell'interesse dell'autorità doganale, sacrificabile a favore del debitore d'imposta solo allorché la prestazione si riveli per le sue **condizioni economiche e sociali**.

Quanto al meccanismo dei rimedi “concorrenti” (amministrativo e giurisdizionale) il sistema è venuto in parte ad incrinarsi per effetto della istituita “unitarietà” della giurisdizione tributaria realizzata con l'ampliamento delle materie di competenza delle Commissioni tributarie in virtù del disposto dell'art. 12, comma 2, della L. n. 448/2001 (in vigore dal 1° gennaio 2002) che ha riformulato l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992.

La tutela giustiziale amministrativa prevista per taluni tributi minori e soprattutto nel settore doganale ed in quello collegato delle accise (ricorso gerarchico ex art. 1 del D.P.R. 24 novembre 1971, n. 1199) è stata, infatti, ritenuta implicitamente abrogata poiché la riconduzione delle relative controversie all'intera disciplina del contenzioso tributario quale delineata dal D.Lgs. n. 546/1992 avrebbe reso incompatibili le previgenti disposizioni che prevedevano la proponibilità del ricorso amministrativo avverso i relativi atti di imposizione e/o irrogazione di sanzioni, vista la mancanza di disposizioni di raccordo temporale con il ricorso avanti alle Commissioni da proporsi nel prescritto termine di decadenza (60 giorni) dalla notificazione dell'atto.

In tal senso si pronunziava la circ. n. 25/E del 21 marzo 2002 dell'Agenzia delle Entrate (in “il fisco” n. 13/2002, fascicolo n. 2, pag. 1848) e la circ. n. 41/D del 17 giugno 2002 dell'Agenzia delle Dogane (in “il fisco” n. 29/2002, fascicolo n. 2, pag. 4227) in linea con il parere espresso dell'Avvocatura generale dello Stato.

Il gravame amministrativo è stato, peraltro, preservato nei procedimenti rivolti alla risoluzione delle controversie doganali disciplinate dagli artt. 65 e seguenti del Tuld (cui rimanda il procedimento di revisione e rettifica ex art. 11 D.Lgs. n. 374/1990).

Trattasi, infatti, di procedura di natura prevalentemente “**fattuale e tecnica**” rientrante, come sub **procedimento**, nell'ambito dell'attività amministrativa di accertamento (contestazioni sulla qualificazione, il valore, l'ori-

(121) Corte di Giustizia, sent. 17 luglio 1997, C-130/95, *Giloy*.

gine della merce) cui è stata apportata l'ulteriore semplificazione della eliminazione della "seconda istanza" che consentiva impugnazione al Ministro delle finanze della decisione adottata dal Direttore compartimentale seguita dalla soppressione dei Collegi consultivi dei periti (stante il loro mancato riordino) che erano chiamati per la loro competenza tecnica a fornire un parere obbligatorio ancorché non vincolante al Direttore della dogana¹²².

Lo stesso procedimento vale poi – stante l'espresso rinvio operato dall'art. 3, comma 2, del Tua – per le controversie sulla classificazione dei prodotti ai fini dell'accisa. Anche la **determinazione di vertice** costituisce decisione impugnabile avanti alla giustizia tributaria.

Invero, nella prospettiva comunitaria, già si è detto che per decisione dell'autorità doganale (e ciò vale anche per le accise amministrate dalla stessa Agenzia) deve intendersi qualsiasi determinazione amministrativa in campo doganale che intervenga su un caso particolare con effetti giuridici per un determinato numero di soggetti e dunque qualsiasi **atto impositivo e/o provvedimentoale** scaturito dai controlli *a posteriori*, quale che sia il *nomen iuris* utilizzato, purché nel suo contenuto "sostanziale" risulti idoneo a portare a conoscenza la pretesa dell'Amministrazione e a rendere possibile l'esercizio del diritto di difesa.

Quindi, accanto agli atti impositivi di accertamento e rettifica¹²³ (compresi gli **avvisi di tassazione** e gli **inviti di pagamento**) si pongono le **deliberazioni** risolutive della (eventuale) controversia amministrativa: atti tutti "immediatamente applicabili" dall'Autorità doganale a sensi dell'art. 7 del CDC e dunque immediatamente ricorribili avanti alla Commissione tributaria competente.

(122) La controversia doganale può essere instaurata prima o dopo l'emissione dell'atto di accertamento.

Nel primo caso apre una fase di contraddittorio nell'ambito dello stesso procedimento di accertamento.

Nel secondo caso la contestazione si appunta contro un atto specifico come l'avviso di rettifica e si connota come sorta di ricorso amministrativo ancorché atipico che si conclude con la decisione definitiva del direttore regionale delle Dogane.

La controversia doganale svolge l'essenziale funzione di tentare la composizione del conflitto insorto tra il privato e la dogana in sede amministrativa attraverso il contraddittorio tra il contribuente e l'ufficio al fine di prevenire il ricorso alla giurisdizione tributaria.

(123) Anche l'avviso di rettifica emesso a conclusione del procedimento di revisione ex art. 11 del D.Lgs n. 374/1990 va ricondotto al concetto di decisione e non di mero atto interno con la conclusione che, ove non sia stato impugnato in sede civile od amministrativa, preclude la reintroduzione del giudizio di merito sull'an ed il quantum del debito doganale attraverso l'opposizione alla successiva ingiunzione impugnabile solo per vizi suoi propri, in tal caso valendo come richiesta di adempimento di debito resosi ormai definitivo (Cass., n. 15553 del 7 luglio 2006).

Come è noto –infatti- il consolidato orientamento della Suprema Corte è tendenzialmente rivolto ad includere nella enumerazione dell'art. 19 del Dlgs 546/92 ogni atto – anche di natura “provvedimentale” che esprima – in via definitiva – la volontà autoritativa dell'ente pubblico nelle materie contemplate dall'art. 2 del Dlgs cit.

La decisione direttoriale espressa con statuizione di rigetto del ricorso non è *ex se* meramente confermativa dell'avviso di rettifica od altro atto contestato.

Si ha un atto meramente confermativo (la c.d. **conferma “impropria”**), infatti, quando l'Amministrazione, di fronte a un'istanza di riesame, si limita a dichiarare l'esistenza di un suo precedente provvedimento, senza compiere alcuna nuova istruttoria e senza una nuova motivazione.

In tal caso l'Amministrazione si esime dal prendere posizione sulle questioni sollevate con la nuova istanza, limitandosi ad un rifiuto pregiudiziale di riesame, con il quale nega, anche implicitamente, l'esistenza delle condizioni per valutare il merito dell'istanza stessa limitandosi a rilevare che esiste un precedente provvedimento e che non vi sono ragioni per ritornare sulle proprie decisioni¹²⁴.

Al contrario si ha **conferma in senso “proprio”** quando l'Amministrazione entri nel merito della istanza e, dopo aver riconsiderato i fatti e i motivi prospettati dal richiedente, si esprima in senso negativo.

Anziché limitarsi ad una constatazione di fatto dell'esistenza di un precedente provvedimento, l'Amministrazione in questo caso, inizia un vero e proprio **procedimento di riesame**, valutando nuovamente la situazione di fatto e di diritto.

La conferma in senso proprio, sebbene pervenga alle stesse conclusioni cui era giunto il precedente provvedimento e ne reiteri le statuizioni, è, comunque, un atto che si sostituisce al precedente, come fonte di disciplina del rapporto amministrativo.

Il vecchio provvedimento è, quindi, assorbito dal nuovo, che, con efficacia *ex tunc*, viene ad operare in sostituzione di quello¹²⁵.

La Corte di Cassazione ha, pertanto, negato – in base a tali principi – la tesi dell'“accessione” propugnata dall'Amministrazione secondo cui la decisione doganale si aggiungerebbe all'atto impositivo (argomentando dal paragrafo 4.1 della circ. n. 26/D del 4 aprile 2002 che distingue i provvedimenti

(124) Cons. di Stato, sent. n. 2315/2007.

(125) Cons. di Stato, sent. n. 2834/2007.

di riforma o di accoglimento parziale da quelli integrali di conferma, ancorché ai fini della parametrizzazione della competenza territoriale delle Commissioni tributarie) dovendosi piuttosto accertare le modalità ed il contenuto dell'atto confermativo per verificare se possieda o meno autonoma valenza¹²⁶.

Va peraltro soggiunto che- ove nelle more della controversia doganale venga emessa la **cartella di pagamento** sulla base della rettifica contestata per via amministrativa - dovrà comunque procedersi all'impugnazione del ruolo (e dell'eventuale avviso iprodromico) avanti al giudice tributario nei termini di legge, salva la riunione con il promuovendo procedimento avverso la determinazione doganale che abbia confermato la rettifica rigettando il reclamo del contribuente¹²⁷.

11. PRESCRIZIONE, DECADENZA E RAPPORTI CON L'AZIONE PENALE

Le condizioni per la contabilizzazione ed il recupero dei dazi *a posteriori* – prima dell'entrata in vigore del codice doganale comunitario (1° gennaio 1994) – erano regolate dal Reg. (CEE) n. 1697/1979 (in vigore dal 1° luglio 1980) sul quale è stata ricalcata la corrispondente disposizione del CDC (art. 221 sia nella originaria versione del 1992 sia nella riformulazione operata dal Reg. (CE) 2700/2000).

Ebbene, quando le autorità competenti accertano che i dazi all'importazione o all'esportazione legalmente dovuti per la merce dichiarata per un regime doganale comportante l'obbligo di effettuarne il pagamento non sono richiesti in tutto od in parte al debitore, esse iniziano una **azione di recupero** dei dazi non riscossi.

Tale azione non può essere, peraltro, più avviata dopo la scadenza del **termine**

(126) Cass., n. 21530 del 15 ottobre 2007.

(127) È di regola ammesso nel contenzioso tributario l'istituto civilistico della **continenza**(art.39 II° comma cpc)quando si ravvisi coincidenza-interdipendenza delle azioni promosse sul medesimo rapporto giuridico ancorché' quantitativamente differenziate nel *petitum* ;ciò nonostante la *traslatio iudicii* possa essere ostacolata per effetto della **competenza territoriale inderogabile** delle Commissioni adite in base all'ubicazione dell'Ufficio che ha emanato gli atti impugnati.

La continenza è stata peraltro esclusa da Cass.17726/09 in virtù di diverso ragionamento fondato sulla “diversità qualitativa” del *thema decidendum* riguardante nell'un giudizio vizi propri della cartella ,nell'altro vizi di merito dell'avviso suppletivo e di rettifica per indebita fruizione di agevolazioni daziarie relative ad importazioni di banane iottenute in base a certificati Agrim falsi.

di 3 anni a decorrere dalla data di contabilizzazione dell'importo originariamente richiesto o – se non vi è stata contabilizzazione – a decorrere dalla data in cui è sorto il debito doganale relativo alla merce in questione.

Tale termine non è, però, applicabile, quando tali autorità non abbiano potuto determinare l'importo esatto dei dazi a causa di un “atto passabile di una azione giudiziaria repressiva (o perseguibile penalmente)”: in questo caso l'azione di recupero si esercita conformemente alle disposizioni vigenti in materia negli Stati membri, tali intese, sia quelle comunitarie sia quelle nazionali (art. 4, paragrafo 23, del CDC)

Per quanto riguarda l'Italia le corrispondenti disposizioni si rinven-
gono nell'art. 84 del Tuld che contiene la disciplina della **prescrizione della riscossione** dei diritti doganali, periodo originariamente fissato (a far tempo dalla data indicata nelle bollette od in mancanza dalla data di esigibilità dei diritti) in cinque anni e poi ridotto a tre anni (con effetto dal 1° maggio 1991) a seguito delle legge comunitaria del 1990 (art. 29, comma 1, della L. 29 dicembre 1990, n. 428)¹²⁸.

Anche per la norma nazionale, qualora il mancato pagamento – totale o parziale dei diritti – abbia causa da un **reato** (di regola **truffa ai danni dello Stato e falso continuato**), l'anzidetto termine viene spostato – per così dire – in avanti iniziando a decorrere dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono diventati irrevocabili.

Il credito per l'**accisa** – in ipotesi di reato – si prescrive invece in 5 anni a far tempo dalla scoperta dell'illecito: termine interrotto quando viene esercitata l'azione penale che riprende a decorrere dopo il passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio (art. 15 del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504).

I comportamenti omissivi previsti dal Tua devono essere peraltro intesi alla stregua di un comportamento doloso e/o fraudolento del soggetto attuato ai fini dell'evasione totale o parziale del tributo, ivi ricompresa l'omessa od incompleta segnalazione da parte dell'interessato di fatti che incidono sul diritto o la misura della prestazione (L. 30 dicembre 1991, n. 412).

Parte della giurisprudenza ha individuato la irrevocabilità del provvedimento penale cui allude la norma nazionale in quella situazione che non con-

(128) Trattandosi di termine di prescrizione – a differenza della decadenza – soggiace alla disciplina dell'interruzione ex art. 2943 del codice civile (ad esempio, per effetto di avviso-invito di pagamento *medio tempore* notificato) iniziando a decorrere da tale comunicazione un nuovo periodo di prescrizione a sensi dell'art. 2945 del codice civile (Cass., n. 2849 del 7 febbraio 20089).

sente l'ulteriore perseguibilità del fatto come reato in forza di qualsiasi pronunzia del giudice penale¹²⁹ specie alla luce dell'ampia previsione dell'art. 411 del codice di procedura penale che contempla l'utilizzo del decreto di archiviazione anche per provvedimenti di estinzione *ex artt.* 150 e seguenti del codice penale (amnistia e prescrizione in particolare) per i quali è difficilmente ipotizzabile una riapertura delle indagini che richiede specifici ed ulteriori presupposti (art. 414 del codice di procedura civile) e, dunque, a quel momento ha ricollegato la decorrenza del termine prescrizionale *ex art.* 84 del D.P.R. n. 43/1973.

Quando l'omesso pagamento dipende da erroneo od inesatto accertamento della **qualità, quantità valore od origine della merce**, torna applicabile il termine di decadenza già di 6 mesi per la revisione dell'accertamento come previsto dall'art. 74 e poi portato a 3 anni (con decorrenza dal 15 giugno 1991) dopo l'abrogazione di tale norma sostituita con l'art. 11 del D.Lgs. n. 374/1990.

Il termine di **decadenza triennale** coincide con il termine stabilito dalla norma comunitaria (qualificato quest'ultimo di prescrizione secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia)¹³⁰ il quale prevale nell'ordinamento nazionale in presenza di illecito penale che ne consente la *prorogatio*, restando così superato (al cospetto di tale condizione) il principio civilistico interno secondo cui la decadenza opera per il solo fatto oggettivo del trascorrere del tempo senza alcuna possibilità di proroga, sospensione, interruzione¹³¹.

Qualche perplessità ha contrassegnato l'individuazione del momento in cui debba scattare la **postergazione** dell'azione di recupero dei diritti evasi. Secondo un criterio di **specialità gerarchica** delle fonti normative che vede la prevalenza del dettato comunitario¹³² per "atto passabile di azione giudiziaria repressiva" la cui definizione impinge la "causa di reato" della norma nazionale (oggi "atto perseguibile penalmente" nella specificazione contenuta nell'art.221 par.4 del CDC a versione del 2000 del codice doganale comunitario) non può assolutamente farsi riferimento all'inizio dell'azione penale (art. 405 del codice di procedura penale) nelle forme tassative e vincolanti previste dal nostro ordinamento (artt. 416 e seguenti del codice di procedura penale).

L'espressione utilizzata – secondo le direttive fornite dal giudice comunitario¹³³ sulle quali ha fatto leva parte della giurisprudenza di legittimità¹³⁴

(129) Cass., n. 8139/1990.

(130) Corte di Giustizia, sent. 6 novembre 1997 C-261/96 *Conserchimica*.

(131) Cass., n. 19193 del 6 settembre 2006.

(132) Cass., n. 8044/1995.

(133) Corte di Giustizia, sent. 27 novembre 1991, C-273/90, *Meico-Fell*.

(134) Cass., n. 7751/1997 e n. 11499/1997.

– va riferita a qualsiasi atto che, obbiettivamente considerato, integri una fattispecie astrattamente prevista come reato dal diritto penale nazionale senza che sia necessario verificare anche se per esso sia iniziata o possa essere iniziata l'azione penale.

Tale interpretazione nella sua genericità è parsa peraltro troppo ampia perché verrebbe in tal modo consentito al giudice dell'opposizione alla pretesa fiscale di sanare in ogni tempo – attraverso una valutazione *incidenter tantum* della fattispecie astratta di reato – la mancata attivazione da parte dell'Amministrazione nel trasmettere la denuncia di reati di cui venga a conoscenza in ragione del proprio ufficio (art. 331 del codice di procedura penale) nel corso della sua attività accertativa circoscritta ad un preciso periodo (3 anni) in collaborazione coordinata con gli organismi dell'esecutivo comunitario nei controlli cosiddetti *a posteriori*.

Si finirebbe – in altre parole – per legittimare una azione di recupero senza limiti temporali a discapito della certezza dei rapporti giuridici.

È stato perciò puntualizzato che ciò che va posto in evidenza ai fini prescizionali è l'ipotesi delittuosa che sta alla base della *notitia criminis*, primo atto “esterno” che prefigura il nodo di commistione tra fatto reato e presupposto di imposta destinato ad essere sciolto all'esito del giudizio penale.

È questo – in sostanza – l'**evento procedimentale** che deve intervenire nell'arco temporale stabilito per il recupero *a posteriori* al fine di prolungarne la durata senza conseguenze caducatorie dalla sua inosservanza¹³⁵.

Il beneficio accordato dalle disposizioni nazionali e comunitarie alle attività di accertamento delle infrazioni con il prolungamento del termine prescizionale quando uno stesso fatto costituisca al tempo stesso fonte di un obbligo doganale e fatto-reato va perciò raccordato all'apertura delle indagini che deve – ovviamente – avvenire “prima” e non “dopo” lo spirare del termine di legge¹³⁶.

Tale agevolazione temporale non resta condizionata dalla **posizione soggettiva** di tutti o taluno dei soggetti partecipanti all'operazione irregolare, fondandosi al contrario su una **caratterizzazione oggettiva** della fattispecie penale coinvolta nel recupero daziario per esigenze di miglior accertamento dei fatti e di economia processuale¹³⁷.

In tal modo la Corte di Cassazione si è allineata agli interventi inter-

(135) Cass., n. 21377 del 4 ottobre 2006.

(136) *Ex multis* Cass., n. 19193/2006, cit; n.22014/2006 -n.24336/2009 -n.4999/2009 - n.9773/2010.

(137) Cass.n.4771/09 e Cass.n.11181/20101.

pretativi della Corte di Giustizia nel più recente dei quali è stato deciso che la qualificazione di un atto come passabile di azione giudiziaria repressiva non costituisce una constatazione che è stata effettivamente commessa una infrazione al diritto penale ma un mezzo impiegato nell'ambito ed ai fini di un procedimento di natura amministrativa che ha lo scopo esclusivo di consentire all'autorità doganale di rimediare ad una percezione scorretta od insufficiente dei dazi il cui importo esatto spetta ad essa autorità determinare¹³⁸.

Onde eliminare ogni incertezza (e prolungamento) nel computo del periodo di comportamento per l'azione di recupero il **CDC "aggiornato"** dal Reg. 450/08 ha poi previsto all'art. 69 par. 2 che "quando l'obbligazione doganale sorge in seguito ad un atto che nel momento in cui è stato commesso era perseguibile penalmente, il termine di tre anni di cui al par. 1 (data in cui è sorta l'obbligazione doganale) viene portato a **dieci anni**.

Ove non ricorrano le anzidette condizioni connesse a ipotesi criminose, è giocoforza prendere in considerazione – ai fini del corso della prescrizione – il periodo normale a far tempo dalla data di **contabilizzazione** (bollette) o – in mancanza – dalla data di **esigibilità** [art. 84, lettera d), del D.P.R. n. 43/1973] od insorgenza del debito doganale (art. 221, paragrafo 3, del codice doganale comunitario).

La data di esigibilità – in materia doganale – coincide con il giorno di effettuazione dell'operazione (di importazione) che segna il verificarsi di tutti gli elementi costitutivi della pretesa tributaria.

È questo l'evento certo ed obiettivo della **nascita dell'obbligazione doganale** che – come già si è detto – coincide con la **destinazione al consumo** nel territorio comunitario (altrimenti detta immissione in libera pratica) a seguito dello svincolo della merce su dichiarazione dell'importatore (art. 36 del Tuld).

Anche nel sistema a "**daziato sospeso**" che – come si è visto sopra – non attiene alla fase "genetica" del rapporto obbligatorio ma – semmai – alla sua fase "esecutiva", la bolletta non è in grado di esplicare effetto sospensivo od interruttivo sul termine triennale previsto sia dall'art. 221 del codice doganale comunitario per la comunicazione al debitore dell'importo contabilizzato dei dazi dovuti, sia dall'art. 84 del Tuld per l'esercizio dell'azione di riscossione dei diritti doganali¹³⁹.

Il (comune) termine di prescrizione decorre infatti – per la norma co-

(138) Corte di Giustizia, sent. 18 dicembre 2007, C-26/06, *Fazenda Publica*.

(139) Cass., n. 21227 del 29 settembre 2006.

munitaria – dalla data di nascita dell’obbligazione doganale (risalente – a sensi dell’art. 201 del codice doganale comunitario – al momento dell’immissione in libera pratica con l’accettazione della dichiarazione in dogana) e – per la norma nazionale (ove manchi la liquidazione dei diritti sulla bolletta) – dalla data in cui essi sono divenuti esigibili.

Il diritto all’esazione non è peraltro differito e/o condizionato al momento in cui viene definitivamente liquidato il tributo ma rimane intimamente collegato al momento di insorgenza dell’obbligazione tramite l’effettuazione dell’operazione di importazione che segna il verificarsi di tutti gli elementi costitutivi della pretesa tributaria¹⁴⁰.

La sospensione dell’esazione potrebbe semmai influire sulla **decorrenza degli interessi moratori** presupponente il previo accertamento di debenza del dazio sospeso¹⁴¹ (ancorché talune pronunzie – proprio in tema di applicazione dell’art. 86 del Tuld – abbiano ribadito come l’esigibilità del credito sia equipollente a quella di sua insorgenza¹) ma non sul momento di nascita dell’obbligazione medesima.

Senza considerare che la stessa giurisprudenza comunitaria – che costituisce riferimento interpretativo privilegiato per il giudice nazionale – proprio in tema di recupero *a posteriori* di dazi non corrisposti dal debitore per il regime doganale che ne impone il pagamento ha avuto occasione di affermare che la **sospensione della riscossione** alla data di accettazione della dichiarazione doganale non influisce – una volta ripristinato il regime – sul calcolo dei dazi legalmente dovuti a tale data rispetto alla quale non opera la già accordata sospensione¹⁴³.

Neppure il rinvio alla norma nazionale (art. 2935 del codice civile), che stabilisce come la prescrizione incomincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere esercitato, varrebbe a spostare l’esigibilità (la cui nozione – come si è visto – è equipollente a quella di insorgenza del credito) al momento dell’accertamento e/o scoperta della irregolarità legittimante l’invalidazione dei titoli ed il conseguente esercizio dell’azione di recupero.

Il principio ***actio nondum nata non prescribitur*** arresta il corso della prescrizione solo al cospetto di impedimenti giuridici a far valere il diritto, non a fronte di **impedimenti soggettivi** od ostacoli di fatto che trovino causa nell’ignoranza e/o nel ritardo con cui si procede ad accertare l’illecito rispetto al

(140) Cass., n. 5493/1979.

(141) Cass., n. 11085/1996.

(142) Cass., n. 6622/1997.

(143) Corte di Giustizia, sent. 24 settembre 1998, C-413/96, *Sportgoods*.

quale il comportamento del debitore potrebbe influire solo in quanto fosse individuato un occultamento doloso del debito¹⁴⁴.

Esclusa la configurabilità di altre cause di **sospensione legale**, occorrerebbe perciò risalire ad una condotta ingannatrice e fraudolenta imputabile al soggetto obbligato tale da comportare per il creditore una vera e propria impossibilità di agire, non una mera difficoltà di accertamento del suo credito¹⁴⁵.

È questa l'unica causa pertinente di sospensione legale prevista dall'art. 2941, n. 8), del codice civile che andrebbe-peraltro- fattualmente prefigurata e dimostrata dall'Amministrazione nel contesto in cui agisce.

Una diversa interpretazione – anche in questo caso – finirebbe per sospendere *sine die* il termine per la contabilizzazione che gli eventi di penale rilevanza possono procrastinare nella misura in cui siano il portato investigativo di indagini e controlli che vanno tendenzialmente attivati dalle autorità preposte nei termini fissati dalla legislazione nazionale e comunitaria a garanzia della speditezza dei traffici internazionali¹⁴⁶.

12. RIMBORSO DELL'INDEBITO TRIBUTARIO E TRASLAZIONE DELL'IMPOSTA

La verifica di compatibilità tra diritto nazionale e diritto comunitario ha in larga parte influenzato i meccanismi procedurali occorrenti per attuare le pretese creditorie discendenti dall'**indebito tributario**.

Va premesso che, in mancanza di una disciplina comunitaria in materia di diritto processuale, spetta all'ordinamento giuridico nazionale stabilire le modalità dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme comunitarie, sempre che tali modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna ("**principio di equivalenza**") né rendano praticamente impossibile o estremamente gravoso l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario ("**principio di effettività**")¹⁴⁷.

Si tratta del naturale corollario al ad un ricorso effettivo ed ad un giudice imparziale oggi espresso anche nell'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali.

Pertanto, ove la legislazione interna regoli il rimborso in maniera dif-

(144) Cass., n. 7898/1994 e n. 14249/2004.

(145) Cass., n. 1222/2004.

(146) Cass., n. 19193 del 6 settembre 2006 (in banca dati "fisconline").

(147) Corte di Giustizia, sent. 14 dicembre 1995, C-312/93, *Peterbroeck*.

ferenziata e comunque tale da impossibile od estremamente difficile l'esercizio, essa potrà essere sempre disapplicata (in via diretta o previa remissione della questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia) per contrasto con i canoni sovra enunciati.

L'imposizione in materia doganale e sui consumi è stato il vero banco di prova per l'applicazione di codesti principi.

Occorre precisare che l'ordinamento comunitario non contiene alcuna regola generale sulle limitazioni al rimborso ma non osta che i giudici nazionali – conformemente a proprio diritto interno – tengano conto della possibilità che le tasse indebite possano essere state incorporate nel prezzo e trasferite sugli acquirenti.

La stessa Corte Costituzionale¹⁴⁸ ha del resto stabilito che il **diritto alla ripetizione** ex art. 2033 del codice civile (che di regola si fonda su presupposti di natura "oggettiva" quali il **pagamento *sine causa***) si atteggia diversamente in materia tributaria e può essere legittimamente **limitato od escluso** dal legislatore per evitare un ingiusto arricchimento del *solvens*, allorché il peso economico dell'imposta sia stato trasferito su altri soggetti¹⁴⁹

Va ricordato che, in tema di ripetizione da indebito, è stato per lungo tempo in Italia diversificato l'**onere probatorio** a seconda che si trattasse di prelievi contrastanti con l'ordinamento comunitario (norme del Trattato UE e

(148) Corte Cost., sent. n. 332 del 9 luglio 2002 (in "*il fisco*" n. 31/2002, fascicolo n. 1, pag. 5050).

(149) Il diritto di restituzione dei **dazi e diritti di confine** presuppone comunque la **prova dell'avvenuto pagamento** in mancanza della quale il mero riconoscimento del rimborso (come-ad esempio -stabilito in misura forfettaria dal Dpr 15 luglio 1954 sulla base del prezzo fatturato all'acquirente per i materiali esteri di costruzione impiegati nella cantieristica navale:c.d **draw back**) sarebbe suscettibile di configurare "**aiuto di stato**" incompatibile con il diritto comunitario (almeno fino a quando non venga autorizzato dalla Commissione)specie nella mutata situazione di mercato (comune) dove i dazi sono da tempo aboliti persistendo solo nei confronti dei paesi terzi (Cass.n.15289/2008 e Cass.SS.UU n.21547/2009)

La negata agevolazione è stata estesa anche al regime di esenzione totale dalle **imposte di fabbricazione** disposta dalla L.939/65 per le utilizzazioni degli **oli minerali** nella cantieristica navale siccome trattamento di favore distorsivo della concorrenza da ritenersi implicitamente abrogato in quanto incompatibile con il sistema armonizzato delle accise e mai notificato alla Commissione secondo la procedura degli "aiuti di stato" per ottenerne autorizzazione al mantenimento (Cass.n.26289/010)

Quanto ai trasporti ferroviari di persone e merci l'agevolazione dell'accisa per gli oli minerali ivi impiegati è stata limitata –alla luce della direttiva europea 81/92 CEE–al solo uso pubblico-stico del servizio aperto alla comunità' con rigetto del richiesto beneficio per le linee private all'interno di stabilimento industriale(Cass,n.7838/2010).

di diritto comunitario derivato, *in primis* regolamenti e direttive) quali le tasse e/o misure di effetto equivalente ai dazi doganali ovvero di prelievi contrastanti con disposizioni legislative interne (si pensi al vasto contenzioso interessante le acciaierie per il rimborso della **addizionale Enel** ritenuta dall'Amministrazione finanziaria applicabile ai consumi quantunque esenti dall'imposta erariale sull'energia utilizzata come **materia prima nei processi produttivi**¹⁵⁰).

(150) Le problematiche sorte in materia risalgono alla disposizione dell'art. 2 della L. 31 ottobre 1966, n. 940, che stabiliva – dopo l'enumerazione dei casi di “esenzione” – la “non assoggettabilità” all'imposta dell'**energia elettrica** impiegata negli opifici industriali come riscaldamento negli usi indispensabili al compimento dei processi industriali veri e propri (venendo così avallato l'indirizzo legislativo previgente – a partire dal testo unico del 1923 – secondo cui era destinato a rimanere assoggettato all'imposta solo il riscaldamento dei locali di opifici industriali che non avesse interessato il processo produttivo).

Con le istituite **addizionali** come stabilito con il D.L. 28 novembre 1988, n. 511, convertito, con modificazioni, in L. 27 gennaio 1989, n. 20 (*ivi* art. 6) e con il DL. 30 settembre 1989, n. 332, convertito, con modificazioni, in L. n. 27 novembre 1989, n. 384 (*ivi* art. 6) esse tornavano applicabili anche alle ipotesi di “esenzione” dall'imposta erariale di consumo sicché veniva ad aprirsi un vasto contenzioso sull'interpretazione di tali ultime norme sostenendosi – da parte dell'Amministrazione – che l'addizionale-imposta autonoma non abbisognavole di riferimento ad una imposta di base – andava a colpire tanto i consumi “esenti” quanto quelli inon assoggettati” *fin ab origine*, nel mentre le imprese contribuenti opponevano il generale principio secondo cui l'energia utilizzata nei processi produttivi non era stata mai considerata come fatto generatore dell'obbligazione tributaria sicché – rimanendo esentata dalla relativa imposta base – non poteva scontare neppure l'addizionale attesane la natura “accessoria”.

Il conflitto ampio e radicale portava quindi alla emanazione del D.L. 28 giugno 1995, n. 250 (convertito, con modificazioni, nella L. n. 349/1995) che – interpretando autenticamente le disposizioni dei succitati decreti legge – stabiliva nell'art. 4 che le addizionali colà previste si applicavano anche ai consumi per la energia elettrica impiegata negli opifici industriali come riscaldamento negli usi indispensabili al compimento di processi industriali veri e propri (primo periodo) ma non all'energia elettrica utilizzata come materia prima nei processi industriali elettrochimici ed elettrometallurgici, *ivi* comprese le lavorazioni siderurgiche e delle fonderie (secondo periodo).

L'Amministrazione andava così a sostenere che solo la prima parte della novella del 1995 aveva valore interpretativo mentre la seconda parte – introducendo una sottodistinzione non contenuta nelle precedenti disposizioni – aveva carattere innovativo e si applicava dal momento della sua entrata in vigore con salvezza – perciò – della soggezione all'addizionale delle situazioni pregresse. La giurisprudenza di merito e – quindi – di legittimità (Cass., n. 6776 del 26 luglio 1996, in banca dati “*fisconline*”) respingeva peraltro questa tesi confermando il principio di retroattività della disposizione in parola e così giustificando la scelta di privilegiare i consumi di energia elettrica economicamente strategici nell'interesse pubblico dell'economia nazionale rimasto immutato fin dal tempo della introduzione delle imposte addizionali.

Oggi il principio è pacifico, fermo restando l'onere – in capo al soggetto che invochi l'esenzione – della rigorosa dimostrazione dell'utilizzo dell'energia elettrica come materia prima insostituibile.

Nel caso di **indebito comunitario** – sotto le spinte della giurisprudenza comunitaria – è stato inizialmente disapplicato dai giudici nazionali l'art. 19 del D.L. 30 settembre 1982, n. 688, convertito, con modificazioni, nella L. 27 novembre 1982, n. 873 (regolante la ripetizione dei diritti doganali) perché subordinava il rimborso alla **prova (negativa) e documentale** da parte del **solvens** della **mancata traslazione** del carico tributario sul consumatore finale¹⁵¹.

Tale indirizzo portava il legislatore alla riformulazione di cui all'art. 29 della L. 29 dicembre 1990, n. 428, norma costantemente interpretata nel senso che spetta all'Amministrazione finanziaria resistente provare positivo – trattandosi di eccezione in senso proprio (cioè di fatto impeditivo al diritto rimborso e non di fatto costitutivo diritto stesso¹⁵²) – che vi è stata traslazione del peso economico dell'imposta sul consumatore¹⁵³.

Nel caso di **indebito nazionale** ha continuato invece, a rimanere in vigore l'art. del D.L. n. 688/1982 stabilente l'**inversione della prova (in negativo)** a carico del contribuente onerato della scritta della mancata traslazione del tributo quale costitutivo della sua azione di rimborso¹⁵⁴.

Tale ingiustificata disparità probatoria è stata opportunamente eliminata da un duplice intervento della Corte Costituzionale che – ponendosi sulla linea dell'effettività della tutela giurisdizionale proclamata dalla Corte di Giustizia – ha – prima – svincolato la prova da ogni limitazione documentale¹⁵⁵ e

bile e non come semplice forma di produzione del calore (Cass., n. 22021/2004), salva l'efficacia espansiva ("ultrattività") del **giudicato** formatosi in precedenti annualità quando entrino in gioco – non la ricostruzione di situazioni "fattuali" – bensì qualificazioni giurifiche immutate ed elementi preliminari comuni di durevolezza nel tempo (Cass. n. 13898/08).

La preventiva installazione di speciali congegni di sicurezza o di apparecchi atti ad impedire l'impiego di energia elettrica a scopo diverso da quello dichiarato è stata comunque ritenuta idonea a impedire il diritto alle esenzioni od agevolazioni utilmente esercitabile mediante i mezzi istruttori previsti dalla legge (in specie CTU), diversi dunque dagli accorgimenti tecnici stabiliti dal D.Lgs. n. 504/1995 (Tua) per rendere più agevoli accertamenti e controlli contabili-amministrativi (Cass., n. 12431 del 28 maggio 2007).

(151) Corte di Giustizia, sent. 9 novembre 1983 C-199/82 S. Giorgio.

(152) Cass., n. 2089 del 4 febbraio 2004.

(153) Non è stato invece ritenuto applicabile l'art. 29 (con le condizioni che impone) per il rimborso della c.d. tassa sui marmi, tributo di effetto equivalente ad un dazio doganale e come tale incompatibile con la normativa europea (Corte di Giustizia, sent. 9 settembre 2004 C-62/03 Carbonati Apuani/Comune di Carrara) ma sostanzialmente non tale né annoverabile tra i diritti erariali previsti dalla norma in quanto ritenuto trattarsi di tributo locale speciale non assoggettabile a quella procedura (Cass. n. 15571/2010).

(154) Cass., n. 4080/1997.

(155) Corte Cost., sent. n. 14 del 20 aprile 2000 che ha dichiarato la incostituzionalità *in parte qua* dell'art. 19 del D.L. n. 688/1982.

– da ultimo – ha dichiarato l’illegittimità della restante regolamentazione sulla inversione dell’onere probatorio per contrasto con il canone di ragionevolezza garantito dall’art. 3 della Costituzione¹⁵⁶.

Fissati i criteri di riparto dell’onere della prova la Corte di Giustizia è stata chiamata, a questo punto, ad occuparsi delle **modalità di esercizio** onde non fosse resa difficile per il contribuente la ripetizione dell’indebito.

Ciò è avvenuto attraverso due importanti decisioni comunitarie .

Con la prima, emessa nell’ambito di una procedura di infrazione a carico dell’Italia¹⁵⁷, la Corte di Lussemburgo – valutando sfavorevolmente la prassi amministrativa e quella degli organi giurisdizionali adusa a negare il rimborso ora al cospetto di importatore abituale in normale gestione e non in stato di insolvenza sottoponendosi all’imposizione presso tutte le dogane senza muovere obiezioni¹⁵⁸ ora a valorizzare -in negativo- a sensi dell’art. 116 del codice di procedura civile i casi di rifiuto di esibizione dei libri contabili anche quando fosse scaduto il termine di conservazione delle relative scritture (art. 2220 del codice civile) sul presupposto che alla scadenza del decennio, dopo la richiesta giudiziale di rimborso, l’interessato fosse perfettamente conscio dell’utilità di tale documentazione¹⁵⁹, ha dichiarato che tali conclusioni portavano ad istituire ingiustificate presunzioni in danno del richiedente il rimborso per cui – così interpretando l’art. 29 della L. n. 428/1990 – l’Italia veniva a meno ai suoi obblighi verso il Trattato.

La Corte di Cassazione¹⁶⁰ – seguendo l’*iter* argomentativo della Corte di Giustizia – veniva di conseguenza a precisare che la traslazione dell’onere tributario ostativa alla restituzione dell’imposta poteva essere – sì – provata dall’Amministrazione finanziaria mediante ricorso a presunzioni, ma esse dovevano comunque avere i requisiti prescritti dall’art. 2729 del codice civile. Criterio questo peraltro vanificato dalla legge comunitaria 2006 che ha escluso che la traslazione possa essere dedotta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni (così integrando l’art. 29 della L. n. 428/1990)¹⁶¹.

I Giudici di legittimità affermavano e anche un altro importante principio (ricavato da una consolidata giurisprudenza comunitaria secondo la quale la **traslazione** in sé non legittima mai il rifiuto di rimborso se non comporta per

(156) Corte Cost, sent. n. 332 del 9 luglio 2002

(157) Corte di Giustizia, sent. *Comm. CE c/Italia*, cit.

(158) Cass., n. 2844/1996.

(159) Cass., n. 2089 del 4 febbraio 2004, cit.

(160) Cass., n. 13054 del 14 luglio 2004 e Cass(ord.)n.18829/2009.

(161) Art. 21 della L. 6 febbraio 2007, n. 13.

l'operatore un **arricchimento senza causa**¹⁶²) evidenziando la necessità di una ulteriore dimostrazione e cioè che il rimborso abbia determinato un ingiustificato arricchimento in capo al soggetto che lo pretende, non essendo dato presumerlo in via automatica dalla mera inclusione del tributo nel prezzo, potendo tale aumento determinare anche una **flessione delle vendite** (come in caso di offerte e/o domande espresse per "**consumi non essenziali**").

Va d'altra parte segnalato che – nel settore dell'imposizione sui consumi – la **domanda** può anche presentarsi **anelastica** o rigida perché determinata da un bisogno generalizzato di utilizzo di quel prodotto, talché la giurisprudenza di merito è venuta in qualche caso ad argomentare che non sarebbe prefigurabile un **pregiudizio economico** per gli operatori economici al cospetto di prodotti energetici che non subiscono flessioni per le cicliche variazioni di imposta in quanto non sostituibili con sucedanei destinati a svolgere la stessa funzione.

Di conseguenza la traslazione, priva di peso sul volume vendite, non potrebbe che determinare un arricchimento per il *solvens* come tale preclusivo della ripetizione¹⁶³.

Si tratta – come si comprende – di argomentazioni destinate ad aprire il varco ad articolate analisi economiche e di bilancio da affidare alla **consulenza tecnica** nell'esercizio dei poteri istruttori conferiti al giudice tributario dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, non vedendosi in qual altro modo l'Amministrazione finanziaria sarebbe in grado di validamente opporsi al rimborso dei tributi traslati¹⁶⁴.

(162) Corte di Giustizia, sent. 2 ottobre 2003, C-147/01, *Weber's Wine*.

(163) Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XXXI, sent. n. 87 del 13 settembre 2005 che ha escluso danno in capo ai cedenti degli oli lubrificanti il cui prezzo di vendita includeva l'imposta.

(164) Tale mezzo istruttorio (da disporsi oggi secondo le nuove modalità indicate dal rinnovellato art.191 cpc ad opera della L.69/2009 che impone al giudice di formulare preventivamente i quesiti nell'ordinanza di nomina fissando l'udienza in cui dovrà comparire il CTU il quale dovrà a sua volta trasmettere ai CTP bozza della relazione per riceverne le osservazioni onde farne sintetica valutazione nell'elaborato finale) servirebbe ad acquisire gli indispensabili elementi conoscitivi per la verifica – sulla scorta della documentazione contabile messa a disposizione dal contribuente (in particolare bilanci e fatture) – non solo dell'esistenza o meno della traslazione del carico fiscale ma anche se vi sia stato indebito arricchimento su quanto traslato in termini di margine di profitto, dovendo allo scopo l'esperto discernere le componenti economiche dei prezzi praticati dall'impresa da analizzare e raffrontare con i relativi costi. Sull'assolvimento dell'onere anche attraverso l'ordine di esibizione della documentazione contabile del contribuente, inclusa copia dei bilanci sociali che costituiscono documenti di sintesi delle risultanze delle scritture obbligatorie dell'impresa vedasi Cass., n. 26144/2005.e-piu' in generale-Cass.n.18829/09

Sulla necessità della prova dell'arricchimento si è intrattenuta la Corte di Cassazione in tema di **imposta di consumo sulle banane**¹⁶⁵ che il CTU -con insindacabile valutazione- aveva accertato traslata dalla cooperativa importatrice ai soci cooperatori (commercianti grossisti) mediante versamenti integrativi da parte di questi ultimi dei maggiori costi sopportati compresi gli oneri fiscali.

Nell'occasione è stato altresì ribadito che la traslazione non comporta automaticamente l'arricchimento del soggetto che chiede ed ottiene il rimborso perché, anche qualora l'imposta sia completamente inserita nel prezzo praticato e così trasferita sugli acquirenti, il soggetto passivo potrebbe nondimeno subire una flessione delle vendite dall'aumento del prezzo o comunque non ricavare vantaggio per obbligo o prassi di riversamento delle somme rimborsate sui soggetti percossi.

La seconda importante decisione della Corte di Giustizia in materia è intervenuta a fare chiarezza sui termini per far valere il diritto al rimborso¹⁶⁶.

Come è noto, in passato era stato salvato il termine di decadenza triennale previsto per il rimborso delle **tasse CCGG sulle società**¹⁶⁷ sul rilievo che i limiti comunitari potevano essere ritenuti operanti solo ove comportanti privazione totale all'esercizio del diritto, non invece – come era nel caso di quell'imposta – limitazioni corrispondenti a quelle già vigenti per le azioni di rimborso nazionali¹⁶⁸.

(165) Cass., n. 11224 del 16 maggio 2007 (in banca dati "fisconline").

(166) Corte di Giustizia, sent. 24 settembre 2002, C-255/00, Grunding Italiana (in "il fisco" n. 47/2002, fascicolo n. 1, pag. 7563).

(167) La norma sulla decadenza (art. 13 del D.P.R. n. 641/1972) è stata ritenuta comprensiva di qualsiasi taxa erroneamente pagata quale fosse la causa dell'indebito pagamento, senza possibilità di far valere il più lungo termine di prescrizione decennale (Cass., SS.UU., n. 3458 del 12 aprile 1996, in banca dati "fisconline").

La legittimità del termine è stata riconosciuta dalla Corte Costituzionale che ha precisato come l'uso dell'avverbio "erroneamente" senza ulteriori specificazioni evoca il dato "oggettivo" di un pagamento comunque non dovuto (Corte Cost., ord. n. 365 del 19 dicembre 2003, in "il fisco" n. 3/2004, fascicolo n. 1, pag. 441).

(168) Per la verità diversi erano stati inizialmente i riferimenti della Corte di Giustizia secondo cui – fino al momento della corretta trasposizione di una direttiva nella legge nazionale – lo Stato membro non sarebbe stato abilitato ad eccepire la tardività dell'azione giudiziaria avviata nei suoi confronti per la tutela dei diritti riconosciuti da tale direttiva non essendo in quel momento i singoli posti in grado di avere piena conoscenza dei loro diritti (sent. 25 luglio 1991, C-208/90 Emmott). Peraltro la soluzione sviluppata in tale sentenza era giustificata dalle circostanze peculiari del caso (prestazioni assistenziali) in cui la decadenza arrivava a privare totalmente la ricorrente della possibilità di far valere il suo diritto alla parità di trattamento in virtù della direttiva non conosciuta.

In materia doganale i giudici del Lussemburgo hanno adottato una interpretazione ben più rigorosa con riferimento all'art. 29 della L. n. 428/1990 nella parte contenente la precisazione che il **termine quinquennale** previsto dall'art. 91 del Tuld per la domanda di rimborso era da intendersi ridotto al **termine decadenziale di tre anni** a decorrere dal novantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della legge stessa.

La Corte di Giustizia infatti – pur ribadendo che le modalità di restituzione delle imposte nazionali indebitamente riscosse competevano al diritto nazionale così come ogni questione relativa alla possibile applicazione retroattiva di tali modalità – metteva in evidenza come la **retroattività** non debba mai compromettere il rispetto del principio di **effettività** nella specie ritenuto violato dalla norma surrichiamata¹⁶⁹.

Rispondendo alla questione pregiudiziale sul punto sollevata da un Tribunale civile italiano (prima dell'ampliamento della giurisdizione tributaria)¹⁷⁰, la Corte così statuiva che il diritto comunitario osta all'applicazione retroattiva di un termine di decadenza più breve ed eventualmente più restrittivo del termine di ricorso precedentemente applicabile alle domande di rimborso

In successiva occasione la stessa Corte di Giustizia aveva, infatti, modo di precisare la legittima applicazione delle regole nazionali che non fossero lesive del diritto del singolo in se stesso ma si limitassero a circoscriverne la *portata* fissando il momento del suo esercizio, in pratica la discrezionalità del legislatore nazionale nello stabilire le modalità procedurali rimanendo subordinata al solo fatto che esse non risultassero di minor favore rispetto all'*iter* previsto per analoghe azioni restitutorie (che nel campo tributario soggiacciono – come è noto – a ristretti termini di perenzione proprio per esigenze di definizione dei rapporti contribuente-Fisco) né rendessero sostanzialmente impossibile – per le particolari circostanze – l'esercizio del diritto medesimo (sent. 6 dicembre 1994, C-410/92, Johnson).

Nei medesimi termini si pronunziava ancora la Corte in tema di restituzione dei diritti di registrazione di società verso il Ministero dell'industria danese (sent. 2 dicembre 1997, C-188/95, Fantask, in banca dati "fisconline") e nella controversia in cui era parte proprio il Ministero delle finanze italiano – venendo definitivamente a statuire come il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione di una direttiva un termine nazionale di decadenza che decorra dalla data di pagamento dei tributi anche se ñ a tale data ñ la direttiva non È stata ancora direttamente attuata nell'ordinamento nazionale (sent. 15 settembre 1998, C-260/96, Spac).

In tal senso si orientava quindi la Suprema Corte escludendo – in virtù dell'anzidetto portato comunitario – incompatibilità della norma sulla decadenza (quanto a durata e decorrenza) con i principi del diritto comunitario come pure contrasto con gli artt. 2, 3, 4, 23, 24 e 113 della Carta Costituzionale (Cass., n. 7176 del 9 luglio 1999).

(169) Il divieto di retroattività della disposizione fiscale trova espressa enunciazione nell'art. 3 della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

(170) Tribunale di Trento, ord. 6 giugno 2000.

di imposte nazionali incompatibili con il diritto comunitario quando non sia garantito un **periodo transitorio sufficiente** a consentire ai contribuenti, che pensavano inizialmente di avvalersi del precedente termine di ricorso, di disporre di un termine ragionevole per reclamare il diritto al rimborso qualora il loro ricorso risultasse già tardivo alla luce del nuovo termine.

Per cui – nell’ipotesi di sostituzione di un termine di decadenza triennale ad un termine di prescrizione quinquennale – un periodo transitorio di 90 giorni doveva essere considerato insufficiente ed il periodo minimo che non fosse tale da rendere eccessivamente difficile l’esercizio del diritto al rimborso era da individuare in un periodo pari a **sei mesi**.

E la Corte di Cassazione sul punto precisava¹⁷¹ che l’indicazione di quel termine andava visto come una **valutazione generale di opportunità** o meglio come criterio di riferimento non vincolante il giudice interno e la fattispecie sottoposta al suo esame perchè diversamente la statuizione comunitaria si sarebbe trasformata in espressione di un **potere normativo-sostitutivo** non consentito.

Sulla stessa linea interpretativa – in tema di rimborso delle accise sottoposto dal Tua alla regola generale della decadenza biennale a far tempo dal pagamento (art. 14 del D.Lgs. n. 504/1995) – sempre la Suprema Corte - onde evitare il c.d. effetto “ghigliottina” quanto ai versamenti anteriori al biennio precedente la vigenza della norma (che scontavano il più lungo termine prescrizione)- ha concluso che – in difetto di un regime transitorio – il termine di decadenza dovesse farsi decorrere dall’**entrata in vigore del decreto legislativo** e non dalla data del pagamento¹⁷².

I termini indeterminati con cui si esprime la norma fa poi sì che ne siano destinatari (e possano beneficiarne) tutti i soggetti che dimostrino di aver pagato indebitamente l’imposta (quindi non solo il **depositario fiscale** ma anche il **consumatore finale**)¹⁷³.

Va infine segnalato che le **domande di ripetizione** di quanto pagato *sine titulo* per effetto della pronunzie di incompatibilità comunitaria della norma impositiva possono trovare preclusioni temporali al loro accoglimento alla luce dei **principi di buona fede e tutela dell’affidamento** che contrassegnano la costituzione dei rapporti giuridici.

Il principio generale della certezza del diritto insito nell’ordinamento comunitario ha indotto talora la Corte di Giustizia¹⁷⁴, a limitare la possibilità di

(171) Cass.n.15526/2009.

(172) Cass., n. 16469/2004.

(173) Cass.n.23518/2008.

(174) Corte di Giustizia, sent. 16 luglio 1992 C-163/90 *Legros* e 9 settembre 2004 C-62/03 cit)

far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti ormai consolidati ,escludendo in pratica che potessero essere invocate a sostegno di richieste di rimborso pagamenti di tributi (quali il c.d.**dazio di mare** e l'equivalente **tassa sui marmi**) riscossi anteriormente alla data della sentenza interpretativa salvo che gli interessati , prima di tale data, avessero agito in giudizio o contestato l'imposizione con una impugnativa equivalente¹⁷⁵.

13. CONCLUSIONI

Il **diritto doganale e delle accise** è un comparto tributario ormai “**comunitarizzato**” che costituisce ambito privilegiato di operatività dei meccanismi che contrassegnano i rapporti collaborativi tra giudice nazionale ed organi giurisdizionali (e/o amministrativi) comunitari.

Questo binomio è rafforzato dalla **nomofilachia** dell'organo di vertice della giustizia tributaria, la V Sezione civile della Corte di Cassazione, che si è sempre adoperata nel fornire – come si evince dagli esempi menzionati – una interpretazione comunitariamente orientata della legislazione nazionale secondo la chiave di lettura offerta dalla Corte di Giustizia in sede di rinvio pregiudiziale o dalla Commissione UE nelle materie di sua competenza esclusiva.

Le soluzioni prospettate e le *guidelines* suggerite sulle varie questioni attestano

(175) Trattasi di facoltà “eccezionale” perché le pronunzie pregiudiziali della Corte di giustizia hanno efficacia risalente al momento dell'entrata in vigore delle norme che ne hanno costituito oggetto con la conseguenza che possono essere fatte valere in relazione ad ogni rapporto giuridico già sorto purché non esaurito (effetto “ex tunc”).

Da tempo peraltro la Corte di Giustizia ha ritenuto applicabile a tali pronunzie la stessa disciplina delle azioni di annullamento (con le quali si esercita un controllo diretto di legittimità sugli atti comunitari) attribuendosi il potere di precisare quali *effetti* del regolamento annullato debbono ritenersi definitivi: facoltà questa esercitata soprattutto in materia di entrate al fine di limitare nel tempo gli effetti di una decisione che – portando alla declaratoria di illegittimità dell'imposizione fiscale – potrebbe generare gravi conseguenze finanziarie nei confronti dello Stato membro coinvolto.

A seconda dei casi sono state suggerite anche modulazioni temporali basate sul ricorso al *grado di diligenza* di cui i contribuenti avessero dato prova prendendo come punto di riferimento la data di comunicazione nel GUCE dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale per escludere dal beneficio i soggetti che per molti anni non avevano fatto nulla per rivendicare il proprio credito e che -invogliati da prospettive favorevoli della sentenza- avevano improvvisamente trovato lo stimolo per rispolverare pretese a lungo sopite, discriminando così tra azioni avviate tempestivamente nella convinzione della loro fondatezza ma con il rischio dell'incertezza del risultato ed azioni avviate in epoca successiva nella previsione di un successo abbastanza probabile (si vedano le conclusioni dell'Avvocato Generale della CG Tizzano nella causa *Meilicke*).

quanto sia importante allineare la giurisprudenza alla continua evoluzione di questa importante branca del diritto fiscale europeo e quanto vi abbia contribuito il portato interpretativo del giudice di legittimità.

È solo da auspicare nonostante la delicatezza della materia, la sua importanza economica e la particolare difficoltà tecnico-giuridica che la contraddistingue che la trattazione del relativo contenzioso sia affidata con tendenziale esclusività (come avviene in altri comparti) **a sezioni specializzate** istituite nelle Commissioni di merito ed a **giudici altamente specialistici** prescelti in sede di legittimità in virtù di una già acquisita esperienza fiscale al fine di garantire la piena affidabilità delle loro decisioni in nome della certezza del diritto.

Stab. Tipolit. LITOGRAPH s.r.l.
Via A. Santini, 108 c/d - Tel. 066693649
Finito di stampare nel mese di Aprile 2012

