

PROBLEMATICHE PROCEDIMENTALI RICORRENTI DELLA GIURISPRUDENZA SARDA

Sommario

- 1) Sottoscrizione dell'accertamento e degli altri atti tributari
 - Obbligo di sottoscrizione - Nullità per mancanza di sottoscrizione accertamento
 - Sottoscrizione ad opera di soggetto privo di qualifica dirigenziale
 - Obbligo di sottoscrizione della cartella esattoriale e degli atti dell'esattore
- 2) Nullità degli atti tributari per omessa notificazione
 - Inesistenza, nullità, irregolarità notificazione
 - Omissione della relata di notifica
 - Conseguenze della omessa notificazione dell'atto
- 3) Nullità dell'atto tributario per difetto di motivazione
- 4) Impugnabilità del ruolo e dell'estratto di ruolo
- 5) Illegittimità dell'accertamento per violazione dell'art. 12 comma 7 dello statuto dei diritti del contribuente
- 6) Litisconsorzio
- 7) Estinzione società - conseguenze
 - Società di persone
 - Società di capitali
- 8) Conseguenze dell'annullamento dell'accertamento per vizi formali o altri vizi
 - Obbligo di decidere nel merito

La presente relazione scaturisce da una recente assemblea tenuta presso la Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari per l'esame delle problematiche procedurali più dibattute, idonee a provocare contrasti fra le diverse sezioni, nel tentativo di trovare soluzioni condivise o quanto meno di mettere a nudo i motivi dei contrasti al fine di renderli quanto meno consapevoli ed oggetto di adeguata riflessione, come tali irrisolvibili al di fuori di una pronuncia delle sezioni unite della Corte Suprema. Tutti i giudici hanno infatti convenuto sul fatto che, di fronte ad una pronuncia delle Sezioni Unite della Corte Suprema in merito ad una determinata questione, non vi sia spazio né per la sua ignoranza né per il rifiuto di applicarla, trattandosi del cd. *diritto vivente* che ormai ha trovato ingresso anche nell'ordinamento italiano attraverso le pronunce della Corte Costituzionale che fanno sempre più spesso riferimento ad esso e la cui applicazione sta finendo per trascinare il sistema italiano all'interno del common law e cioè del sistema proprio del diritto europeo, pur in presenza di un sistema interno di civil law preteso dalla costituzione italiana (il giudice è soggetto soltanto alla legge), ma che ormai non può ignorare che l'Italia fa parte dell'Europa, con tutte le conseguenze che ne derivano in ordine alla immediata applicabilità delle direttive europee ma anche delle sentenze della Corte EDU.

Vi è stata anche una riflessione sul rischio di appiattimento della giurisprudenza locale, in caso di condivisione di tutte le soluzioni, però sappiamo tutti che la evoluzione giurisprudenziale non è mai frutto di quelle improvvise decisioni determinate da esigenze di personalismi e talvolta da ignoranza dei "fondamentali", bensì occorrono le "mani migliori" e le migliori intelligenze per promuovere delle nuove linee che siano costruttive e dirette a ridurre ad unità un sistema legislativo oggi sempre più frutto di improvvisazioni anche da parte del legislatore, per cui un testo di disegno di legge che inizialmente aveva magari anche un proprio respiro di sintesi finisce per ridursi, durante i lavori parlamentari, ad una sommatoria di disposizioni talvolta inconciliabili.

Si tratta quindi di un lavoro derivante dalla collaborazione della intera Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari, la più grande della Sardegna, che ha cercato di creare una sorta di laboratorio di idee anche al fine di realizzare una banca dati dei contrasti e delle novità giurisprudenziali, di rilevare e di segnalare immediatamente i contrasti, specie in caso di novità legislativa, e di preparare i titoletti per il massimario regionale. A tal fine sono state sviluppate rilevanti professionalità all'interno della CTP di Cagliari, anche se purtroppo, ad oggi, il lavoro svolto per promuovere un massimario ed una condivisione nello studio delle novità di tutti gli uffici regionali non ha trovato condivisione presso le altre Commissioni della Regione Sardegna. Appare comunque importante avere posto il problema ed approfittare di questo incontro di studio per segnalare anche al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria la opportunità di decentrare almeno parte della formazione in sede regionale, almeno laddove vi siano delle professionalità in grado e disponibili a farlo, così come avviene per la

formazione decentrata della magistratura ordinaria che costituisce un modello molto apprezzato dai giudici ordinari.

-----*

I processi tributari in Sardegna sono caratterizzati soprattutto da un generalizzato ricorso da parte dei difensori ad eccezioni di carattere formali che spesso esauriscono l'intera materia del contendere, essendo tutt'altro che infrequenti i casi in cui fra i motivi di impugnazione non è neppure menzionata la mancata debenza del tributo, mentre i rilievi attengono alla omessa notificazione dell'atto impugnato, pur se ricevuto ed allegato al ricorso, alla mancanza di motivazione dell'atto, alla mancanza di sottoscrizione dello stesso ed alla decadenza o prescrizione della pretesa tributaria, con molta approssimazione in ordine alle due categorie.

Senza volere essere esaustiva, la disamina che segue cercherà di trattare i temi sopra indicati alla ricerca di soluzioni che rendano meno difficile ed impegnativa la stesura della sentenza da parte del giudice che sarebbe tenuto a rispondere a tutti i motivi di impugnazione, anche se manifestamente infondati, pur nella consapevolezza che il giudice di appello può integrare la motivazione mancante (per cui il mancato esame di alcuni motivi non determinerà mai la nullità della sentenza con rimessione al primo giudice) e che costituisce anche un orientamento abbastanza consolidato – ma non unanime – della Corte di Cassazione quello per cui non determina la nullità della sentenza di appello la mancata risposta ad un motivo di appello chiaramente inammissibile. .

1) Sottoscrizione dell'accertamento e degli altri atti tributari

Costituisce ormai un arresto giurisprudenziale condiviso quello per cui l'atto di accertamento deve essere sottoscritto mentre non è prevista la sottoscrizione della cartella esattoriale.

E' principio consolidato quello per cui l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1073, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio titolare o di altro impiegato della categoria direttiva da lui delegato, per cui, in caso di contestazione, incombe alla Agenzia delle Entrate e più in generale all'ufficio impositore dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore ovvero la presenza di una eventuale delega, trattandosi di un documento, se esistente, già in possesso della amministrazione finanziaria, mentre la distribuzione dell'onere della prova non può subire eccezioni (v. per tutte Cass. N. 14942 del 2013 rv. 627193; Cass. N. 17400 del 2012, rv. 623913).

Non manca qualche voce dissidente, più sostanzialista, per cui "La provenienza di un atto (nella specie, un diniego di definizione di lite pendente ex art. 39, comma 12, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111) dall'Agenzia delle Entrate e la sua idoneità a rappresentarne la volontà si presumono finché

non venga provata la non appartenenza del sottoscrittore all'Ufficio o, comunque, l'usurpazione dei relativi poteri (v. Cass. N. 220 del 2014 rv. 629872)", anche se nel complesso è sufficientemente pacifico il principio per cui l'accertamento deve essere sottoscritto.

Non mi soffermo sulla firma a stampa o con altri mezzi informatici poiché ormai i principi sono consolidati anche in tale materia per cui stupiscono le eccezioni difensive che non si fanno carico della evoluzione legislativa continuando a richiamare l'obbligo di sottoscrizione con scrittura manuale, anche se forse non è neppure necessario rispondere ad eccezioni di questo tipo, se non con due parole, onde evitare di trasformare la sentenza in un documento ingestibile, specie in caso di abuso del processo, ormai stigmatizzato anche dalle sezioni unite della Corte di Cassazione, ma pure dal decreto ministeriale del 2014 che ha approvato la nuova tariffa degli avvocati e che richiama, molto opportunamente, la possibilità di riduzione degli onorari proprio in caso di abuso del processo, e cioè di utilizzazione del processo per impedirne la sua definizione.

In realtà il problema non è mai di fatto costituito dalla mancanza di sottoscrizione dell'accertamento, perché una sottoscrizione è presente, quanto piuttosto dalla asserita mancanza di una delega alla sottoscrizione da parte del titolare dell'ufficio tributario.

Sufficientemente pacifico è che la delega debba esistere ma che non debba essere allegata all'atto, potendo essere prodotta in corso di giudizio, in caso di contestazione, ed anche in appello, non trattandosi di un problema di legittimazione.

Di regola la delega è costituita da un atto di gestione che distribuisce gli affari e la relativa sottoscrizione degli accertamenti fra i vari capi team per fasce di valore e tanto pare bastare. In proposito si richiama Cass. N. 17400 del 2012 rv. 623931 *"Al riguardo, appare sufficiente rilevare che questa Corte ha già puntualizzato, con affermazione di principio che non appare scalfita dalle considerazioni del ricorrente - che: a) gli atti dell'Agenzia delle Entrate non devono essere necessariamente sottoscritti dal suo Direttore Generale sia perché l'art. 5, comma 1, del Regolamento di amministrazione, approvato in attuazione del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 66, commi 2 e 3 (con Delib. Comitato direttivo 30 novembre 2000, n. 4), attribuisce agli uffici locali le funzioni operative dell'Agenzia ed in particolare, la gestione dei tributi, l'accertamento e la riscossione e la trattazione del contenzioso, sia perché l'art. 6 dello Statuto dell'Agenzia, approvato con delibera del Comitato direttivo 13 dicembre 2000 n. 6, attribuisce al Direttore Generale potere di delega (senza richiedere la qualifica dirigenziale del delegato), sia, infine, per la possibilità di conferimento di tale delega all'interno degli uffici finanziari (cfr. Cass. 14815/11); b) che la provenienza dell'atto dall'ufficio e la sua idoneità ad esprimerne la volontà si presume, finché non venga provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio o, comunque, l'usurpazione dei relativi poteri (cfr. Cass. 874/09)"*.

Nel 2000 una sentenza della Corte di Cassazione (n. 4626 del 2000 rv. 541572) aveva fatto riferimento ai funzionari di nova qualifica funzionale, rilevando che *"L'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del*

d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio titolare ma di un funzionario, quale il direttore tributario, di nona qualifica funzionale, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio. **Fermi, infatti, i casi di sostituzione e reggenza** di cui all'art. 20, comma primo, lett. a) e b) del d.P.R. 8 maggio 1987 n. 266, **è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere**: il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio” e cioè richiedendo che, in tal caso, i funzionari di nona qualifica, se posti a sottoscrivere l'atto, dovessero avere una delega espressa, qualora non agissero quali reggenti o sostituti, il che appare del tutto condivisibile.

Più di recente è intervenuta la sentenza della Corte Costituzionale n. 37 del 2015 che si riporta in calce, la quale, decidendo una questione promossa dalla Agenzia delle Entrate in causa fra Agenzia delle Entrate e Federazione del Pubblico Impiego “ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 3, 51 e 97 Cost., l'art. 8, comma 24, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della l. 26 aprile 2012, n. 44 in quanto consente alle Agenzie delle dogane, delle entrate e del territorio di coprire provvisoriamente posizioni dirigenziali, nelle more dell'espletamento delle procedure concorsuali, attraverso l'affidamento di incarichi dirigenziali a tempo determinato a funzionari privi della relativa qualifica, protraendo un'assegnazione asseritamente temporanea di mansioni superiori in maniera indefinita nel tempo in conseguenza delle reiterate proroghe del termine previsto per l'espletamento del concorso per dirigenti. La disposizione impugnata viola la regola del pubblico concorso per l'accesso alle pubbliche amministrazioni. L'assegnazione di posizioni dirigenziali ad un funzionario può avvenire solo ricorrendo alla reggenza, quale istituto che serve a colmare vacanze nell'ufficio determinate da cause imprevedibili ed a cui è possibile ricorrere a condizione che sia stata avviata la procedura per la copertura del posto vacante e nei limiti di tempo previsti per tale copertura. Straordinarietà e temporaneità sono caratteristiche essenziali dell'istituto. Per contro, la norma impugnata, pur avendo cura di esibire il carattere della temporaneità, consente il ricorso alla descritta modalità di copertura delle posizioni vacanti sino all'assunzione dei vincitori delle procedure concorsuali. Questo significa che al termine, certo nell'an e nel quando, delle procedure concorsuali si affianca un diverso termine, certo nella sola attribuzione del diritto all'assunzione, ma incerto nel quando perché tra il completamento delle procedure concorsuali e l'assunzione dei vincitori può trascorrere anche un notevole lasso temporale. In questo senso, il termine finale fissato dalla disposizione impugnata finisce per non essere certo, preciso e sicuro, in contraddizione con l'affermata

temporaneità. Inoltre, la regola del pubblico concorso per l'accesso alle pubbliche amministrazioni non è soddisfatta dal rinvio che la norma impugnata opera all'art. 19, comma 1- bis , del d.lgs. n. 165 del 2001, nella parte in cui stabilisce che gli incarichi dirigenziali ai funzionari sono attribuiti con apposita procedura selettiva....”.

Da tale declaratoria di incostituzionalità si è dedotto dalle associazioni di categoria dei professionisti della materia tributaria che ne deriverebbe la nullità di tutti gli accertamenti non sottoscritti da dirigenti ed anche degli atti consequenziali di riscossione. In proposito segnalo soltanto la parte motivazionale della sentenza della Corte Costituzionale che affronta la questione sotto il profilo delle conseguenze tributarie “....**Invero, l'assegnazione di posizioni dirigenziali a un funzionario può avvenire solo ricorrendo al secondo modello, cioè all'istituto della reggenza, regolato in generale dall'art. 20 del d.P.R. 8 maggio 1987, n. 266** (Norme risultanti dalla disciplina prevista dall'accordo del 26 marzo 1987 concernente il comparto del personale dipendente dai Ministeri). La reggenza si differenzia dal primo modello perché serve a colmare vacanze nell'ufficio determinate da cause imprevedibili, e viceversa si avvicina ad esso perché è possibile farvi ricorso a condizione che sia stato avviato il procedimento per la copertura del posto vacante, e nei limiti di tempo previsti per tale copertura. Straordinarietà e temporaneità sono perciò caratteristiche essenziali dell'istituto (ex plurimis, Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenze 22 febbraio 2010, n. 4063, 16 febbraio 2011, n. 3814, 14 maggio 2014, n. 10413)....In questo quadro normativo e giurisprudenziale, e nella relativa vicenda processuale, interviene il legislatore, attraverso la disposizione sospettata di illegittimità costituzionale. La norma impugnata esordisce autorizzando le Agenzie delle entrate, del territorio e delle dogane ad espletare procedure concorsuali, da completarsi entro il 31 dicembre 2013, per la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti, attraverso il richiamo alla disciplina contenuta nell'art. 1, comma 530, della l. n. 296 del 2006 e nell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del d.l. n. 203 del 2005, come convertito. L'autorizzazione in parola è rafforzata attraverso un riferimento alla <<esigenza urgente e inderogabile di assicurare la funzionalità>> delle strutture delle Agenzie e alla necessità di garantire <<una efficace attuazione delle misure di contrasto all'evasione>> contenute in altri commi dello stesso art. 8 del d.l. n. 16 del 2012, come convertito. **In realtà, del tutto indipendentemente dalla norma impugnata, l'indizione di concorsi per la copertura di posizioni dirigenziali vacanti è resa possibile da norme già vigenti, che lo stesso art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, si limita a richiamare senza aggiungervi nulla (si veda l'art. 2, comma 2, del d.l. n. 203 del 2005, come convertito). Inoltre, considerando le regole organizzative interne dell'Agenzia delle entrate e la possibilità di ricorrere all'istituto della delega, anche a funzionari, per l'adozione di atti a competenza dirigenziale 'come affermato dalla giurisprudenza tributaria di legittimità' sulla provenienza dell'atto dall'ufficio e sulla sua idoneità ad esprimerne all'esterno la volontà (ex plurimis, Corte**

di cassazione, sezione tributaria civile, sentenze 9 gennaio 2014, n. 220; 10 luglio 2013, n. 17044; 10 agosto 2010, n. 18515; sezione sesta civile 11 ottobre 2012, n. 17400), la funzionalità delle Agenzie non è condizionata dalla validità degli incarichi dirigenziali previsti dalla disposizione censurata. Sicché l'obbiettivo reale della disposizione in esame è rivelato dal secondo periodo della norma in questione, ove, da un lato, si fanno salvi i contratti stipulati in passato tra le Agenzie e i propri funzionari, dall'altro si consente ulteriormente che, nelle more dell'espletamento delle procedure concorsuali, da completare entro il 31 dicembre 2013, le Agenzie attribuiscono incarichi dirigenziali a propri funzionari".

In ogni caso, per quanto riguarda la Agenzia di Cagliari, essa ha sempre avuto ed ha tuttora un dirigente "titolato" per cui nessun problema si può porre neppure astrattamente, mentre per le Agenzie degli Uffici più piccoli della Sardegna vi è talvolta un reggente.

Quanto alla sottoscrizione delle cartelle esattoriali e più in generale degli atti dell'esattore, invece, i principi sono diversi, poiché non è richiesta la sottoscrizione di tali atti (v. per tutte Cass. N. 25773 del 2014 rv. 633901: *"In tema di riscossione delle imposte sul reddito, l'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che tale elemento sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo, tanto più che, a norma dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, la cartella, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore, ma solo la sua intestazione e l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice"*).

2) Nullità degli atti tributari per omessa notificazione

Occorre premettere che in tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità 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 per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio (In applicazione di tale principio, la S.C. ha, ad esempio, cassato con rinvio la sentenza di merito sfavorevole al Fisco atteso che, pur essendo stata eseguita erroneamente la notifica ai sensi dell'art. 60, primo comma, lett. e), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, anziché dell'art. 140 cod. proc. civ., gli avvisi di accertamento erano stati ritirati dal contribuente presso la casa comunale prima della scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo: v. Cass. Rv 635171; rv. 634874).

Sono in conseguenza incongrue tutte le richieste di annullamento dell'atto per omessa notifica, mentre dalla omessa notifica potranno derivare effetti in termini di decadenza o prescrizione, non essendo più possibile rinnovare la notificazione in ipotesi inesistente o nulla (se non sanata) dopo la scadenza dei termini di decadenza o di prescrizione.

Molto frequentemente viene prospettata la eccezione di inesistenza o nullità della notificazione dell'atto di accertamento o impositivo che viene tempestivamente impugnato e prodotto in giudizio dal ricorrente.

Si tratta di rilievi che sconcertano poiché, se il ricorrente ha ricevuto l'atto ed addirittura lo impugna tempestivamente e lo produce in giudizio, è difficile comprendere come si possa eccepire la nullità ma anche la inesistenza di una notificazione che ha raggiunto pienamente lo scopo. La giurisprudenza è infatti nel senso che qualsiasi nullità è sanata, a norma dell'art. 156, secondo comma, cod. proc. civ., per effetto del raggiungimento dello scopo, il quale, postulando che alla notifica invalida sia comunque seguita la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, può desumersi anche dalla tempestiva impugnazione, ad opera di quest'ultimo, dell'atto invalidamente notificato.

Talvolta si sostiene che la sanatoria non potrebbe riguardare ipotesi di inesistenza della notificazione ma solo casi di nullità, peraltro pare chiaro che se l'atto è pervenuto al notificato non si può dedurre la inesistenza di una notificazione che ha avuto effettività pratica.

Diverso è ovviamente il caso di tardività della impugnazione qualora si adduca che l'atto, la cui notifica sia nulla, sia pervenuto al destinatario oltre il termine di 60 giorni, trattandosi di un caso, eventualmente, di restituzione nel termine.

Ugualmente frequenti sono i casi di eccezione di nullità o inesistenza della notifica per difetto della relata di notifica. Si sostiene in tali casi che tutte le notificazioni di atti tributari debbano rispettare le forme previste per le notificazioni eseguite per mezzo dell'ufficiale giudiziario, anche se in ipotesi eseguite per mezzo del messo comunale o esattoriale, per cui il difetto di produzione della relata di notifica determinerebbe addirittura la inesistenza della notificazione, come tale insanabile.

In passato era intervenuta in effetti una isolata sentenza della Corte di Cassazione che aveva generato qualche perplessità sull'obbligo della relata di notifica, frutto probabilmente di una errata lettura della stessa, peraltro da diversi anni ormai è pacifico il principio per cui ciò che rileva è la prova che l'atto sia pervenuto al destinatario. E' sufficiente quindi che sia in atti la ricevuta di ritorno della raccomandata, nel caso di notifica a mezzo posta, per ritenere perfezionata la stessa. Anzi si è affermato il principio per cui la eventuale illeggibilità della firma del destinatario non rileva, mentre spetta al ricevente dimostrare la non autenticità della sottoscrizione ovvero il difetto di qualità del ricevente risultante dalla ricevuta di ritorno.

Si è consolidato anche il principio per cui è valida la notificazione diretta, a mezzo del servizio postale, della notificazione dei propri atti sia da parte degli uffici finanziari che ad opera dell'esattore (v. Cass. N. 15315 del 2014 rv. 631551; Cass. N. 6395 del 2014 rv. 630819). Altrettanto consolidato il principio per cui, in caso non si notifichi ex art. 140 c.p.c., occorre la prova del ricevimento della raccomandata oppure la compiuta giacenza.

Per la notifica ai soggetti irreperibili rimando alle massime allegate.

Infine, anche ai fini della decadenza, rileva la data della spedizione dell'atto e non quella successiva del ricevimento (v. rv. 632741).

3) Nullità dell'atto tributario per difetto di motivazione

Nella quasi totalità dei ricorsi viene dedotta la nullità degli atti tributari, compresa la cartella di pagamento, per difetto di motivazione.

In verità molto spesso si assume il difetto di motivazione in casi in cui si deduce che la motivazione sarebbe erronea o asseritamente incompleta, il che chiaramente non appare consentito, poiché, qualora un eventuale argomento di diritto sviluppato nell'accertamento non sia corretto spetterà poi eventualmente al giudice applicare la legge ed anche la mancata allegazione delle prove nell'accertamento non è mai causa di nullità poiché le prove ben possono essere acquisite nel giudizio nel contraddittorio fra le parti.

La nullità dell'atto tributario è quindi riservata ai casi in cui la motivazione o meglio la assenza completa di motivazione non consenta di comprendere il contenuto della pretesa e di attivare la provocatio ad opponendum, il che può avvenire, in concreto, specialmente con riguardo agli atti degli enti locali, comunque in casi limitati.

La motivazione degli atti tributari per relationem ormai ha trovato assestamento giurisprudenziale consolidato nel senso della sua ammissibilità, qualora in particolare l'atto menzionato sia già stato notificato alla parte ovvero sia trascritto nell'atto di accertamento in modo esaustivo ed altrettanto consolidato è l'orientamento per cui gli atti generali, comprese le deliberazioni degli enti locali, non devono essere allegati all'accertamento, ma solo menzionati essendo oggetto di pubblicità che li rende conoscibili anche attraverso il sito internet dell'ente locale, indipendentemente dalla allegazione che porterebbe solo a spreco di carta.

Un capitolo a parte meritano gli atti di revisione catastale eseguiti talvolta superficialmente e per i quali si prospettano casi di mancanza di motivazione, anche se recentemente l'orientamento della cassazione ha temperato i principi sostenendo che *"In tema di classamento di immobili, qualora l'attribuzione della rendita catastale abbia luogo a seguito della procedura disciplinata dall'art. 2 del d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, e del d.m. 19 aprile 1994, n. 701 (cosiddetta procedura DOCFA), ed in base ad una stima diretta eseguita dall'ufficio, l'obbligo della motivazione dell'avviso di classamento dell'immobile deve ritenersi osservato anche mediante la*

semplice indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi che, in ragione della struttura fortemente partecipativa dell'avviso stesso, sono conosciuti o comunque facilmente conoscibili per il contribuente, il quale, quindi, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, può comprendere le ragioni della classificazione e tutelarsi mediante ricorso alle commissioni tributarie: Cass. Sez. 5, n. 14101 del 2010 rv. 613578).

Quanto alla cartella esattoriale, il suo contenuto è tipico per cui è sufficiente che riporti il contenuto del ruolo. In particolare è stato ritenuto che il difetto di motivazione della cartella esattoriale, che faccia rinvio ad altro atto costituente il presupposto dell'imposizione senza indicarne i relativi estremi in modo esatto, non può condurre alla dichiarazione di nullità, allorché la cartella sia stata impugnata dal contribuente, il quale abbia dimostrato, in tal modo, di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, per averli puntualmente contestati; pertanto, non può ravvisarsi un difetto di motivazione nell'atto impositivo vincolato, che espressamente indichi gli anteriori avvisi di accertamento già notificati all'intimato ed in relazione ai quali sia pendente contenzioso, mentre invece erroneamente l'accertamento era stato indicato come definitivo anziché provvisorio, non sussistendo un'effettiva limitazione del diritto di difesa, che ricorre unicamente qualora il contribuente non sia stato posto in grado di conoscere le ragioni dell'intimazione di pagamento ricevuta e allegghi il pregiudizio patito effettivamente (v. Cass. Sez 5 n. 2373 del 2013 rv. 625187).

Diverso è ovviamente il caso in cui l'ufficio finanziario utilizzi impropriamente il ruolo in sostituzione dell'accertamento, poiché in tal caso il ruolo dovrà essere annullato.

4) Impugnabilità del ruolo e dell'estratto di ruolo

A fare data dalla decisione delle sezioni unite della Cassazione con la sentenza n. 16412 del 25/07/2007, Rv. 598268, è ormai acquisito che *“Nella disciplina della riscossione delle imposte vigente in epoca anteriore alla riforma introdotta dal d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, la cartella di pagamento svolge la funzione di portare a conoscenza dell'interessato la pretesa tributaria iscritta nei ruoli, entro un termine stabilito a pena di decadenza della pretesa tributaria, ed ha un contenuto necessariamente più ampio dell'avviso di mora, la cui notifica è prevista soltanto per il caso in cui il contribuente, reso edotto dell'imposta dovuta, non ne abbia eseguito spontaneamente il pagamento nei termini indicati dalla legge. La mancata notificazione della cartella di pagamento comporta pertanto un vizio della sequenza procedimentale dettata dalla legge, la cui rilevanza non è esclusa dalla possibilità, riconosciuta al contribuente dall'art. 19, comma terzo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di esercitare il proprio diritto di difesa a seguito della notificazione dell'avviso di mora, e che consente dunque al contribuente di impugnare quest'ultimo atto,*

deducendone la nullità per omessa notifica dell'atto presupposto o contestando, in via alternativa, la stessa pretesa tributaria azionata nei suoi confronti. In entrambi i casi, la legittimazione passiva spetta all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario, al quale, se è fatto destinatario dell'impugnazione, incombe l'onere di chiamare in giudizio il predetto ente, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario”.

Pertanto è in facoltà della parte ricorrente decidere se impugnare la cartella esattoriale o addirittura il successivo avviso di mora per fare valere la nullità dell'atto pregresso per omessa notifica ovvero impugnare anche l'atto pregresso per questioni di merito. Di regola, a meno che la decadenza sia molto lontana, è evidente che nella maggior parte dei casi la scelta cade sulla prima opzione con conseguente necessità di verificare la correttezza della notifica dell'atto pregresso nell'ambito di controversie molto laboriose, anche perché la cartella esattoriale ovvero la intimazione di pagamento contengono spesso ruoli appartenenti a diverse giurisdizioni con separazione delle controversie, possibilità di giudicati contrastanti e difficoltà di reperimento di atti e notifiche lontani nel tempo. Peraltro spetta ad Equitalia, in tali casi, dimostrare la avvenuta notificazione dell'atto pregresso, se viene contestata e, qualora non lo possa fare, soccomberà.

Solo in tempi recenti è si è affermando sempre più un contenzioso collegato alla impugnazione del cd. estratto ruolo che di regola il contribuente “scarica” dal suo cassetto fiscale ed impugna deducendo che non ha ricevuto la cartella esattoriale e che il mancato ricevimento della cartella determina la nullità dell'estratto ruolo.

Non è chi non veda che la questione, così posta, non è corretta poiché la mancata notificazione della cartella esattoriale non può determinare la nullità del ruolo pregresso e tanto meno dell'estratto del ruolo.

A lungo la giurisprudenza ha affermato che, “in tema di contenzioso tributario, l'estratto di ruolo, che è atto interno all'Amministrazione, non può essere oggetto di autonoma impugnazione, ma deve essere impugnato unitamente all'atto impositivo, notificato di regola con la cartella, in difetto non sussistendo interesse concreto e attuale ex art. 100 cod. proc. civ., ad instaurare una lite tributaria, che non ammette azioni di accertamento negativo del tributo” (v. Cass. n. 6610 del 15/03/2013 Rv. 625889).

Più di recente è però intervenuta una pronuncia per cui “Il ruolo, benché atto interno dell'Amministrazione, costituisce lo strumento fondamentale della riscossione, poiché contiene l'indicazione del periodo d'imposta, cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltre che degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogabili al contribuente, sicché momento determinante per l'instaurazione del rapporto giuridico di riscossione è proprio la sua formazione e non già quello della notificazione della cartella esattoriale, che costituisce solo lo strumento mediante il quale la pretesa tributaria

viene portata a conoscenza del debitore d'imposta. Ne consegue che, nel caso in cui il dipendente addetto all'ufficio abbia consegnato al contribuente copia dell'estratto del ruolo, questi è legittimato alla sua impugnazione, essendo il ruolo l'unico valido e legittimo titolo per la riscossione dei tributi" (in tal senso v. Cass. Sez. 6 - 5, ordinanza n. 2248 del 2014 Rv. 629731).

In realtà la questione è nata poiché di fatto Equitalia, qualora si presenti il contribuente per accedere al ruolo che lo interessa, consegna l'estratto del ruolo ed anche nel caso in cui il contribuente acceda direttamente al proprio cassetto fiscale reperisce l'estratto del ruolo e non la cartella. Da tale esigenza pratica, diretta a consentire al contribuente, che non dispone direttamente della cartella, di impugnare il ruolo, è nato peraltro un contenzioso abnorme con cui la parte contesta il ruolo non già ex se e cioè per il suo contenuto bensì per fare valere vizi od omissioni della notifica della cartella.

La questione della impugnabilità ex se dell'estratto di ruolo è stata rimessa alle SS.UU. anche se non se ne conosce l'esito.

In attesa della decisione delle sezioni unite pare opportuno ricordare che la giurisprudenza ammette, di regola, l'impugnazione autonoma del ruolo se non è stata emessa la cartella ovvero nelle more della emissione della cartella. Deve essere quindi posta particolare attenzione al profilo probatorio poiché il ricorso contro l'estratto di ruolo potrebbe venire proposto per aggirare la inammissibilità conseguente alla decadenza dalla impugnazione della cartella esattoriale. In tali casi il ricorrente ha l'onere di provare quando ha avuto conoscenza dell'iscrizione a ruolo, in quanto talvolta è sufficiente esaminare la data di estrazione dal cassetto fiscale (che è riportata nell'estratto di ruolo al momento della estrazione dal cassetto fiscale) per comprovare che il contribuente teneva da parte da tempo quel ruolo al fine di impugnarlo nel momento per lui più opportuno, ma al di fuori delle regole sul rispetto dei termini della impugnazione dei singoli atti.

5) Illegittimità dell'accertamento per violazione dell'art. 12 comma 7 dello statuto dei diritti del contribuente

Ormai ricorrente in tutti i casi di accertamento è la eccezione di nullità dello stesso per omessa osservanza del termine dilatorio di 60 giorni dal verbale di contestazione previsto dall'art. 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000, non tanto nel caso, del tutto marginale, in cui l'ufficio non abbia effettivamente rispettato il termine quanto piuttosto non abbia emesso il verbale di constatazione in casi di verifiche cd. a tavolino ovvero di accertamento a seguito di contraddittorio o ancora di accertamento per cui non è previsto né il verbale di constatazione né il contraddittorio.

La questione pareva risolta dalle sezioni unite con la recente sentenza n. 18184 del 2013 rv. 627474 (*"In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento -*

*termine decorrente dal rilascio al contribuente, **nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività**, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito esonerativo dall'osservanza del termine, la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio), però così non è stato per cui la questione è stata nuovamente portata davanti alle sezioni unite.*

Allo stato la cassazione sembra ferma nell'affermare che non necessariamente il verbale di accesso deve essere seguito da un processo verbale di constatazione e che i cd. accertamenti a tavolino non esigono il successivo verbale di constatazione.

6) Litisconsorzio

Come noto, nel processo tributario la nozione di litisconsorzio necessario, quale emergente dalla norma dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, si configura come fattispecie autonoma rispetto a quella di cui all'art. 102 cod. proc. civ., poiché non detta, come quest'ultima, una "norma in bianco", ma positivamente indica i presupposti nella inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso, così che la citata fattispecie si configura ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria, l'atto impositivo coinvolga, nell'unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, una pluralità di soggetti ed il ricorso, pur proposto da uno o più obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione. La "ratio" della peculiarità della fattispecie del litisconsorzio tributario si giustifica sul piano costituzionale quale espressione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., perché funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati e al rispetto della loro capacità contributiva.

E' altresì noto che nel processo tributario non costituiscono ipotesi di litisconsorzio necessario neppure situazioni di solidarietà, come quelle esistenti fra venditore ed acquirente in tema di imposta di registro, e tanto meno le ipotesi in cui siano cointeressati in causa l'ufficio delle imposte e l'esattore.

La ipotesi più rilevante è invece quella società di persone e della società di fatto e dei soci, relativamente ai redditi di impresa e di partecipazione (in materia di IVA la giurisprudenza ha escluso il litisconsorzio) per cui, in caso di difetto di processo simultaneo, si verifica il caso di sentenza inutiliter data e quindi di conseguenze devastanti per il processo tributario. Purtroppo in passato, certamente negli uffici tributari di Cagliari ma anche in altri della Sardegna, non si è prestata molta attenzione alla necessità del processo simultaneo per cui sono state pronunciate numerose sentenze che hanno riguardato o la società ovvero i soci o alcuni soli dei soci senza riunificare i processi.

Attualmente si è ovviato a tali discrasie disponendo che fin dal momento della iscrizione dei procedimenti vengano “allarmati” quelli che riguardano società di persone al fine di consentire la immediata riunificazione e non solo per le società di persone, ma anche per le società di capitali ed i loro soci. Infatti, anche in tal caso le conseguenze sono gravi qualora non si proceda subito alla riunificazione, poiché, pur non sussistendo una situazione di litisconsorzio necessario, peraltro, essendo pregiudiziale la decisione nei confronti della società, si deve attendere il passaggio in giudicato della sentenza relativa al reddito della società prima di trattare la controversia relativa ai redditi dei soci, con conseguente sospensione per numerosi anni e pendenza di un giudizio di durata anomala in un momento in cui in diverse Commissioni, come la CTP di Cagliari, la durata media è inferiore ai due anni.

Quid iuris per le controversie non unificate? In alcuni casi si è cercato di riunificarle almeno in appello, sulla base di una giurisprudenza che ha escluso la nullità qualora la riunificazione fosse avvenuta addirittura in cassazione, mentre, laddove non fosse possibile, sono state lasciate da parte in attesa della restituzione dei fascicoli a seguito dell’annullamento delle sentenze già emesse.

Per il futuro peraltro queste situazioni non devono più accadere ed è stata chiesta la collaborazione dei professionisti e degli uffici affinché fin dal momento della iscrizione vengano segnalate le situazioni di controversie relative a società e soci ma anche di controversie relative a più annualità di imposta scaturenti dalla stessa verifica al fine di evitare contrasti di giudicati.

7) Estinzione della società – conseguenze

Le conseguenze sono diverse anche in caso di estinzione per le società di persone rispetto alle società di capitali. Spesso le parti non le colgono e non si fanno carico della estinzione della società, talvolta sopravvenuta dopo l’accertamento ma prima ancora del ricorso.

In materia di contenzioso tributario, e con specifico riferimento all’accertamento del reddito da partecipazione in una società di persone, in caso di estinzione dell’ente per cancellazione dal registro delle imprese, la qualità di successore universale dello stesso si radica in capo al socio per il fatto stesso dell’imputazione al medesimo del reddito della società in forza del principio di trasparenza ex art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n.

917, implicante una presunzione di effettiva percezione del precisato reddito. Ne consegue che, in queste controversie, i soci assumono la legittimazione attiva e passiva alla lite instaurata nei confronti della società - con o senza la partecipazione originaria anche dei soci - per effetto della mera estinzione della società, senza che si ponga alcun problema di integrazione del contraddittorio nei confronti dell'ente ormai estinto.

E' quindi sufficiente che l'ufficio abbia notificato l'accertamento a tutti i soci, come di regola avviene, per evitare qualsiasi problema.

Diverso è il problema per la società di capitali. La cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese ne comporta l'estinzione, con la conseguenza che il ricorso presentato, ad esempio, dal liquidatore dell'ente avverso un atto emesso nei confronti della società successivamente alla cancellazione, ancorché per tributi sorti in epoca anteriore alla stessa, è improcedibile per difetto, "ab origine", di legittimazione attiva, dovendosi ritenere l'ammissibilità del ricorso introduttivo - posto che ad un soggetto che venga attinto da un provvedimento astrattamente pregiudizievole va riconosciuto il diritto di difendersi - esclusivamente ai fini della rilevabilità "ex officio" della nullità di un atto emesso nei confronti di un soggetto ormai inesistente.

La cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese determina infatti l'estinzione dell'ente e, quindi, la cessazione della sua capacità processuale, il cui difetto originario è rilevabile di ufficio anche in sede di legittimità e comporta, in quest'ultimo caso, l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata per cassazione.

Il processo tributario iniziato in relazione alle imposte sui redditi nei confronti di una società non può quindi proseguire, una volta che questa si sia estinta per cancellazione dal registro delle imprese, ad opera o nei confronti degli ex-soci, poiché essi rispondono del pagamento di tali imposte, ai sensi dell'art. 36, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, solo se abbiano ricevuto beni sociali dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione o dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e nei limiti del valore di detti beni, il che comporterà la necessità di accertare tali circostanze con un ampliamento del "thema decidendum" e del "thema probandum", sempre che l'ufficio se ne faccia carico.

8) Conseguenze dell'annullamento dell'accertamento per vizi formali o altri vizi

E' assai frequente che i contribuenti, in conseguenza di errori lamentati in relazione all'accertamento o agli atti dell'esattore, chiedano l'annullamento sic et simpliciter dell'atto impugnato senza porsi il problema della natura

della giurisdizione delle commissioni tributarie che è ben diversa, ad esempio, da quella del TAR.

Fin dal 1990 la Corte di Cassazione ha inquadrato la giurisdizione delle Commissioni tributarie fra quelle di merito, dirette, cioè, non semplicemente alla verifica degli atti impositivi della amministrazione in sé considerati, ma all'accertamento della fondatezza della pretesa tributaria.

Spesso si leggono anche nelle riviste sentenze di commissioni tributarie che, ad esempio, disapplicando alcune tariffe relative a tributi locali, annullano l'accertamento senza porsi alcun problema ulteriore, essendo questa la richiesta del contribuente.

Però la soluzione non è corretta poiché il giudice tributario, ove ritenga invalido l'accertamento per motivi di ordine sostanziale, è tenuto ad esaminare la pretesa ed ricondurla, mediante motivata valutazione sostitutiva, alla corretta misura, entro i limiti posti dalla domanda della parte.

Ad esempio, con la sentenza n. 19750 del 19.9.2014 rv. 632465, la Corte di cassazione, in applicazione del sopraindicato principio, ha cassato con rinvio la sentenza impugnata, che aveva annullato l'avviso di accertamento per l'errata determinazione del "valore normale" dei beni ceduti dalla contribuente, senza provvedere alla nuova determinazione dei ricavi della contribuente secondo il criterio ritenuto legittimo.

Ed anche in caso, sempre a titolo di esempio, di TAR SU, il giudice tributario che si trovi davanti ad una decisione vincolante del TAR che abbia annullato le tariffe, non può limitarsi al mero annullamento, mentre invece deve individuare ed applicare la disciplina tariffaria che regola il rapporto tributario.

Sarebbe ovviamente molto più facile limitarsi all'annullamento, però ciò non è consentito anche se il contribuente ha tutto l'interesse a chiedere una pronuncia di mero annullamento.

Grazia Corradini

Appendice- Sentenze richiamate nella relazione

Sottoscrizione degli atti tributari

Sez. 5, **Sentenza n. 18758** del 05/09/2014 (Rv. 631925)

Presidente: Piccininni C. Estensore: Cirillo E. Relatore: Cirillo E. P.M. Giacalone G. (Diff.)

Usigli (*Ghedini ed altro*) contro Agen Entrate Venezia Due ed altri
(Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Veneto, 23/11/2006)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 003 AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN
GENERE

TRIBUTI - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (TRIBUTI
POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - ACCERTAMENTI E
CONTROLLI - AVVISO DI ACCERTAMENTO - CONTENUTO -
Sottoscrizione - Da parte di un funzionario, non capo dell'ufficio - Delega -
Necessità - Onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria -
Sussistenza.

In tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, l'avviso di
accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973 n.
600 e dell'art. 56 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (che, nel rinviare alla
disciplina sulle imposte dei redditi, richiama implicitamente il citato art. 42),
se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della
carriera direttiva da lui delegato. Se la sottoscrizione non è quella del
titolare dell'ufficio, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di
contestazione, il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del
sottoscrittore e la presenza della delega del titolare dell'ufficio.

Riferimenti normativi: DPR 26/10/1972 num. 633 art. 56 CORTE
COST.

DPR 29/09/1973 num. 600 art. 42 CORTE
COST.

DPR 08/05/1987 num. 266 art. 20 CORTE
COST.

Massime precedenti Conformi: N. 14942 del 2013 Rv. 627193

Massime precedenti Vedi: N. 17044 del 2013 Rv. 627203

Sez. 5, **Sentenza n. 220** del 09/01/2014 (Rv. 629872)

Presidente: Cappabianca A. Estensore: Cappabianca A. Relatore: Cappabianca A. P.M. Basile T. (Conf.)

Schittino (*Lucisano*) contro Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato)
(Rigetta, Comm. Trib. Reg. Torino, 08/07/2011)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 522 CONDONO FISCALE

TRIBUTI (IN GENERALE) - CONDONO FISCALE - Agenzia delle entrate -
Atto - Provenienza dall'Ufficio ed idoneità ad esprimerne la volontà -
Presunzione - Limiti - Fattispecie.

La provenienza di un atto (nella specie, un diniego di definizione di lite
pendente ex art. 39, comma 12, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito,

con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111) dall'Agenzia delle Entrate e la sua idoneità a rappresentarne la volontà si presumono finché non venga provata la non appartenenza del sottoscrittore all'Ufficio o, comunque, l'usurpazione dei relativi poteri.

*Riferimenti
normativi:*

DPR 29/09/1973 num. 600 art. 42 CORTE COST.

Decreto Legge 06/07/2011 num. 98 art. 39 com. 12 CORTE COST.

Legge 15/07/2011 num. 111 CORTE COST.
PENDENTE

Massime precedenti Vedi: N. 874 del 2009 Rv. 606089, N. 14815 del 2011 Rv. 618483, N. 17044 del 2013 Rv. 627203

SENTENZA n. 0037 del 2015 (G.U. 012 del 25/03/2015) [massime]
[rimessione]

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori:

Presidente Alessandro CRISCUOLO

Giudice Paolo Maria

NAPOLITANO

Giuseppe FRIGO

Paolo GROSSI

Giorgio LATTANZI

Aldo CAROSI

Marta CARTABIA

Mario Rosario MORELLI

Giancarlo CORAGGIO

Giuliano AMATO

Silvana SCIARRA

Daria de PRETIS

Nicolò ZANON

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 8, comma 24, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 26 aprile 2012, n. 44, promosso dal Consiglio di Stato, sezione quarta giurisdizionale, nei procedimenti riuniti vertenti tra l'Agenzia delle entrate e Dirpubblica ' Federazione del Pubblico Impiego (già' Dirpubblica ' Federazione dei funzionari, delle elevate professionalità, dei professionisti e dei dirigenti delle pubbliche amministrazioni e delle Agenzie) ed altri, con ordinanza del 26 novembre

2013, iscritta al n. 9 del registro ordinanze 2014 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 8, prima serie speciale, dell'anno 2014.

Visti l'atto di costituzione di Dirpubblica, nonché gli atti di intervento del Codacons (Coordinamento delle associazioni per la difesa dell'ambiente e dei diritti degli utenti e dei consumatori) e del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 24 febbraio 2015 il Giudice relatore Nicolò Zanon;

uditi gli avvocati Gino Giuliano per il Codacons, Carmine Medici per Dirpubblica e l'avvocato dello Stato Fabrizio Fedeli per il Presidente del Consiglio dei ministri.

Ritenuto in fatto

1.' Con ordinanza del 26 novembre 2013 (r.o. n. 9 del 2014), il Consiglio di Stato, sezione quarta giurisdizionale, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 51 e 97 della Costituzione, questione di legittimità dell'art. 8, comma 24, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 26 aprile 2012, n. 44.

La disposizione impugnata, fatti salvi i limiti previsti dalla legislazione vigente per le assunzioni nel pubblico impiego, autorizza l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio ad espletare procedure concorsuali, da completare entro il 31 dicembre 2013, per la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti, secondo le modalità di cui all'art. 1, comma 530, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato ' legge finanziaria 2007), e all'art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248. Tale autorizzazione e' posta in relazione <<all'esigenza urgente e inderogabile di assicurare la funzionalità operativa delle proprie strutture, volta a garantire una efficace attuazione delle misure di contrasto all'evasione>>, disposte da altri commi dello stesso art. 8 del d.l. n. 16 del 2012, come convertito.

La disposizione prevede, inoltre, che <<[n]elle more dell'espletamento di dette procedure l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio, salvi gli incarichi già affidati, potranno attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari con la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, la cui durata è fissata in relazione al tempo necessario per la copertura del posto vacante tramite concorso>>. Dopo aver stabilito che gli incarichi in questione sono attribuiti <<con apposita procedura selettiva applicando l'articolo 19, comma 1-bis, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165>>, e che <<[à] i funzionari cui è conferito l'incarico compete lo stesso trattamento economico dei dirigenti>>, la norma precisa che <<[à] seguito dell'assunzione dei vincitori delle procedure concorsuali di cui al presente comma, l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e

l'Agenzia del territorio non potranno attribuire nuovi incarichi dirigenziali a propri funzionari con la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 19, comma 6, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165>>. I periodi finali indicano le modalità attraverso le quali si provvede agli oneri finanziari derivanti dall'attuazione delle misure ricordate.

2.' La questione di legittimità costituzionale è stata sollevata nel corso di un giudizio riunito avente ad oggetto tre ricorsi in appello, proposti dall'Agenzia delle entrate, per la riforma di altrettante sentenze del Tribunale amministrativo regionale del Lazio. Era stata tra l'altro affermata, mediante uno dei provvedimenti impugnati, l'illegittimità della delibera n. 55 del 22 dicembre 2009, assunta dal Comitato di gestione dell'Agenzia delle entrate, di proroga al 31 dicembre 2010 dei termini contenuti nell'art. 24 del regolamento di amministrazione della stessa Agenzia. Quest'ultima disposizione prevede, per inderogabili esigenze di funzionamento dell'Agenzia, ed entro un termine più volte prorogato, che le eventuali vacanze sopravvenute nelle posizioni dirigenziali possano essere provvisoriamente coperte, previo interpello e salva l'urgenza, con contratti individuali di lavoro a termine stipulati con funzionari interni, ai quali va attribuito lo stesso trattamento economico dei dirigenti. Il TAR del Lazio, in sintesi, aveva ritenuto che la norma regolamentare attuasce un conferimento di incarichi dirigenziali a soggetti privi della relativa qualifica, in palese violazione degli artt. 19 e 52, comma 5, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche). Di qui l'annullamento della delibera impugnata.

Nelle more del procedimento d'appello, è entrato in vigore l'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, cioè la norma censurata nel presente giudizio, che opera una sorta di trasposizione in legge di quanto previsto nel ricordato art. 24 del regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate.

Il Consiglio di Stato, respinte questioni pregiudiziali di diritto e preliminari di merito, con separata ordinanza del 26 novembre 2013, ha quindi rimesso alla Corte costituzionale la questione di legittimità costituzionale del citato art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, in riferimento agli artt. 3, 51 e 97 Cost. 3.' Il giudice rimettente, in punto di rilevanza, osserva che la disposizione censurata, ponendosi <<quale factum principis sopravvenuto>>, determinerebbe la declaratoria di improcedibilità dei ricorsi in appello per sopravvenuto difetto di interesse alla decisione. Consentendo che, nelle more dell'espletamento delle procedure concorsuali, le Agenzie delle dogane, delle entrate e del territorio, fatti salvi gli incarichi già affidati, possano attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari privi della corrispondente qualifica, con la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, la cui durata è fissata in relazione al tempo necessario per la copertura del posto vacante tramite concorso, essa determinerebbe infatti la 'salvezza' del provvedimento impugnato nel giudizio a quo, cioè la delibera del Comitato di gestione dell'Agenzia delle entrate con la quale è stato modificato l'art. 24 del

regolamento di amministrazione.

4.' Quanto alla non manifesta infondatezza della questione, il giudice rimettente, in primo luogo, ritiene che la norma censurata contrasti con gli artt. 3 e 97 Cost., in quanto, consentendo l'attribuzione di incarichi a funzionari privi della relativa qualifica, aggirerebbe la regola costituzionale di accesso ai pubblici uffici mediante concorso. Si assume in sintesi, anche mediante richiami alla giurisprudenza costituzionale (ex plurimis, sentenza n. 205 del 2004), che nel concorso pubblico va riconosciuta <<la forma generale ed ordinaria di reclutamento per il pubblico impiego, in quanto meccanismo strumentale al canone di efficienza dell'amministrazione>>. La forma concorsuale esige - secondo il rimettente - che non siano introdotte arbitrarie ed irragionevoli restrizioni nell'ambito dei soggetti legittimati alla partecipazione, ed in particolare che, pur non essendo preclusa la previsione per legge di condizioni di accesso intese a favorire il consolidamento di pregresse esperienze lavorative maturate all'interno di un'amministrazione, non sia dato luogo, salvo circostanze eccezionali, a riserva integrale dei posti disponibili in favore del personale interno, né a scivolamenti automatici verso posizioni superiori, senza concorso o comunque senza adeguate verifiche attitudinali. Inoltre, il passaggio ad una fascia funzionale superiore comporterebbe l'accesso ad un nuovo posto di lavoro corrispondente a funzioni più elevate e sarebbe esso stesso soggetto, pertanto, quale forma di reclutamento, alla regola del pubblico concorso (è citata la sentenza di questa Corte n. 194 del 2002). A fronte di questi principi, la norma impugnata consentirebbe invece a funzionari privi della relativa qualifica, di essere destinatari, senza aver superato un pubblico concorso, di incarichi dirigenziali, quindi di accedere allo svolgimento di mansioni proprie di un'area e di una qualifica afferente ad un ruolo diverso nell'ambito dell'amministrazione. In secondo luogo, il giudice rimettente assume che l'elusione della regola del pubblico concorso determinerebbe un vulnus al principio del buon andamento della pubblica amministrazione, con conseguente lesione, sotto questo profilo, degli artt. 3 e 97 Cost.: infatti, rappresentando il concorso la forma generale ed ordinaria di reclutamento per il pubblico impiego, esso costituisce un meccanismo strumentale al canone di efficienza dell'amministrazione e, dunque, attuativo del principio del buon andamento. In terzo luogo, è prospettata una violazione degli artt. 3 e 97, primo comma, Cost., in relazione ai principi di legalità, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa, poiché, permettendo l'attribuzione di incarichi a funzionari privi della relativa qualifica, la norma censurata consentirebbe la preposizione ad organi amministrativi di soggetti privi dei requisiti necessari, determinando una diminuzione delle garanzie dei cittadini che confidano in una amministrazione competente, imparziale ed efficiente. Infine, secondo il giudice a quo, la disposizione censurata si porrebbe in contrasto con gli artt. 3 e 51 Cost., in quanto consentirebbe l'accesso all'ufficio di dirigente in violazione delle condizioni di uguaglianza tra i cittadini che aspirano ad accedere ai pubblici uffici e in violazione dei requisiti stabiliti dalla legge per il conferimento degli incarichi dirigenziali,

posto che l'art. 19 del d.lgs. n. 165 del 2001 prevederebbe un ben diverso procedimento per il conferimento degli incarichi dirigenziali.

5.' Con atto depositato in data 4 marzo 2014 è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la questione sia dichiarata infondata.

Secondo l'Avvocatura generale, l'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, non legittima le censure prospettate dal rimettente, in quanto norma a carattere assolutamente temporaneo ed eccezionale, introdotta al solo fine di garantire, nelle more dell'espletamento del concorso, il buon andamento degli uffici dell'Agenzia delle entrate. In particolare, la disposizione non consentirebbe uno scivolamento automatico nella qualifica dirigenziale dei funzionari dell'Agenzia inquadrati nella terza area funzionale, ma si limiterebbe ad attribuire a costoro mansioni dirigenziali, per il solo tempo necessario allo svolgimento del concorso. Si ricorda dalla stessa Avvocatura generale come questa Corte, con la sentenza n. 212 del 2012, abbia dichiarato l'infondatezza di una questione di legittimità costituzionale relativa ad una disposizione di legge (regionale) di contenuto asseritamente analogo a quella ora impugnata. Ad avviso del Presidente del Consiglio dei ministri, l'eccezionalità e la temporaneità della previsione contenuta nella disposizione censurata sarebbero dimostrate anche dal fatto che l'Agenzia delle entrate ha dato effettivamente avvio a procedure concorsuali per il reclutamento di personale dirigente, attualmente in corso.

Quanto alla dedotta diminuzione delle garanzie per i cittadini, in ragione della presunta elusione della regola del concorso, l'Avvocatura generale osserva che la disposizione censurata è semmai volta ad evitare conseguenze pregiudizievoli nei riguardi delle finanze pubbliche e della collettività, che si verificherebbero qualora gli uffici delle Agenzie rimanessero privi di un responsabile.

Infine si rileva come, nelle more del presente giudizio, l'art. 8, comma 24, primo periodo, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, sia stato modificato dall'art. 1, comma 14, del decreto-legge 30 dicembre 2013, n. 150 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 27 febbraio 2014, n. 15, che proroga al 31 dicembre 2014 il termine <<per il completamento delle procedure concorsuali>> e stabilisce che nelle more possono essere prorogati solo gli incarichi già attribuiti ai sensi del secondo periodo del medesimo comma 24 dell'art. 8 del d.l. n. 16 del 2012, come convertito. Secondo l'Avvocatura generale, la disposizione da ultimo richiamata non farebbe altro che confermare la volontà di garantire, da un lato, l'efficiente organizzazione degli uffici dell'Agenzia, e, dall'altro, la copertura delle vacanze organiche nel rispetto del principio generale del pubblico concorso.

6.' Nel giudizio innanzi alla Corte, con atto depositato il 4 marzo 2014, si è costituita Dirpubblica ' Federazione del Pubblico Impiego, parte nel procedimento a quo, chiedendo, in primo luogo, l'accoglimento della questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 51 e 97

Cost. A tal fine, richiamati adesivamente gli argomenti del rimettente, la parte ricorda come la giurisprudenza consideri illegittimo, distinguendolo dalla reggenza, lo svolgimento di mansioni dirigenziali da parte di un funzionario, al fine di porre in evidenza che la norma censurata avrebbe fatto 'salva', perpetuandola, una prassi contra legem, impedendo la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti attraverso procedure concorsuali.

In secondo luogo, Dirpubblica chiede che sia dichiarata l'illegittimità costituzionale in via consequenziale dell'art. 1, comma 14, del d.l. n. 150 del 2013, come convertito, entrato in vigore nelle more del presente giudizio di costituzionalità, in relazione agli artt. 3, 51 e 97 Cost. Assume, in proposito, che tale disposizione incorrerebbe nelle medesime censure già evidenziate con riguardo all'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, in quanto proroga di un anno il termine per il completamento di procedure concorsuali - per altro, a far data dall'entrata in vigore del richiamato d.l. n. 150 del 2013, non ancora avviate - e, nel frattempo, consente di prorogare o modificare gli incarichi dirigenziali già attribuiti ai sensi dell'art. 8, comma 24, secondo periodo, del d.l. n. 16 del 2012.

In terzo luogo, eccepisce l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 14, del d.l. n. 150 del 2013, come convertito, anche per violazione degli artt. 3, 24, 97, 101, 111, 113 e 117 Cost., nonché dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con legge 4 agosto 1955, n. 848 (CEDU), ritenendo che la disposizione sarebbe stata adottata al fine di risolvere ex auctoritate legis una controversia pendente dinanzi al giudice amministrativo, con ciò pregiudicando il principio di parità delle armi e il diritto di difesa e incidendo sull'esercizio della funzione giurisdizionale. Infine, chiede che la Corte costituzionale sollevi di fronte a se stessa questione di legittimità costituzionale della legge n. 15 del 2014, nella parte in cui ha modificato l'art. 1, comma 14, del d.l. n. 150 del 2013, in riferimento agli artt. 64, primo comma, e 81, terzo comma, Cost., allegando che nel procedimento di conversione sarebbero stati violati gli artt. 40, comma 2, e 102-bis, comma 1, del Regolamento del Senato della Repubblica. 7.' Con atto depositato in data 3 marzo 2014, è intervenuto in giudizio il Codacons (Coordinamento delle associazioni per la difesa dell'ambiente e dei diritti degli utenti e dei consumatori), chiedendo, in adesione alle argomentazioni del rimettente Consiglio di Stato, l'accoglimento della questione di legittimità costituzionale.

In ordine all'ammissibilità del proprio intervento, osserva che l'Associazione, per espressa previsione statutaria, <<[t]utela il diritto alla trasparenza, alla corretta gestione e al buon andamento delle pubbliche amministrazioni>>. Rileva, inoltre, di aver spiegato intervento ad opponendum nel giudizio a quo, notificato in data 18 febbraio 2014 e depositato in data 20 febbraio 2014.

8.' Nell'imminenza dell'udienza pubblica, in data 3 febbraio 2015, ha depositato ulteriore memoria l'Avvocatura generale dello Stato. Oltre a

ribadire le argomentazioni già illustrate, eccepisce l'inammissibilità delle censure sollevate da Dirpubblica sull'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, in relazione a tutti i parametri non evocati nell'ordinanza di rimessione.

9.' Dirpubblica, in data 3 febbraio 2015, ha depositato a sua volta una memoria in cui, dopo aver illustrato le vicende successive alla proposizione della questione di costituzionalità, ribadisce la richiesta di accoglimento della questione sollevata e di estensione della dichiarazione d'incostituzionalità, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), all'art. 1, comma 14, del d.l. n. 150 del 2013, come convertito, sia in riferimento agli artt. 3, 51 e 97 Cost., già evocati nella memoria depositata in data 4 marzo 2014, sia in riferimento agli artt. 3, 24, 97, 101, 111, 113 e 117 Cost., quest'ultimo in relazione alla norma interposta di cui all'art. 6, paragrafo 1, della CEDU. Chiede, inoltre, che la dichiarazione di illegittimità costituzionale consequenziale sia estesa, per gli stessi motivi, all'art. 1, comma 8, del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative).

10.' In data 2 febbraio 2015, ha depositato memoria il Codacons, insistendo sia per la propria legittimazione ad intervenire in giudizio, sia per l'accoglimento della questione.

Considerato in diritto

1.' Il Consiglio di Stato, sezione quarta giurisdizionale, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 51 e 97 della Costituzione, questione di legittimità dell'art. 8, comma 24, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 26 aprile 2012, n. 44.

La disposizione censurata, in relazione alla <<esigenza urgente e inderogabile di assicurare la funzionalità>> delle strutture delle Agenzie delle dogane, delle entrate e del territorio, e per <<garantire una efficace attuazione delle misure di contrasto all'evasione>> contenute in altri commi dello stesso art. 8 del d.l. n.16 del 2012, come convertito, autorizza le Agenzie ricordate ad espletare procedure concorsuali, da completarsi entro il 31 dicembre 2013, per la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti, attraverso il richiamo alla disciplina contenuta nell'art. 1, comma 530, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato ' legge finanziaria 2007), e nell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto- legge 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248. In questo contesto, la disposizione censurata aggiunge una specifica previsione, che costituisce l'effettivo oggetto delle censure del giudice a quo, e che opera in due distinte direzioni: fa salvi, per il passato, gli incarichi dirigenziali già affidati dalle Agenzie in parola a propri funzionari, e consente, nelle more dell'espletamento delle procedure concorsuali prima richiamate, di

attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari, mediante la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, la cui durata è fissata in relazione al tempo necessario per la copertura del posto vacante tramite concorso. Questi incarichi sono attribuiti, afferma la disposizione censurata, con <<apposita procedura selettiva>>, applicandosi l'art. 19, comma 1-bis, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche). Dopo aver precisato che ai funzionari cui è conferito l'incarico compete lo stesso trattamento economico dei dirigenti, la disposizione in questione conclude che le Agenzie ricordate non potranno attribuire nuovi incarichi dirigenziali, secondo le modalità appena descritte e fatto salvo quanto previsto dall'art. 19, comma 6, del d.lgs. n. 165 del 2001, dal momento della <<assunzione dei vincitori delle procedure concorsuali di cui al presente comma>>.

1.1.' Il giudice a quo è investito, tra l'altro, dell'impugnazione di una sentenza di annullamento della delibera del Comitato di gestione dell'Agenzia delle entrate (n. 55 del 22 dicembre 2009), con la quale è stato modificato l'art. 24 del regolamento di amministrazione della stessa Agenzia. Tale ultima norma, regolando la <<copertura provvisoria di posizioni dirigenziali>>, consente la stipulazione di contratti a termine con i funzionari interni, fino all'attuazione delle procedure di accesso alla dirigenza e comunque non oltre una scadenza che - al momento dell'impugnativa - era fissata al 31 dicembre 2010. Il giudice rimettente pone in evidenza come la norma censurata - entrata in vigore nelle more del giudizio principale - operi una trasposizione in legge di quanto stabilito nella disposizione regolamentare cui si riferisce l'impugnativa, e condizioni dunque l'esito del giudizio a quo, ponendosi <<quale factum principis sopravvenuto>>, che determinerebbe una declaratoria di improcedibilità per sopravvenuta carenza di interesse alla decisione. 1.2.' Ad avviso del giudice a quo, consentendo l'attribuzione di incarichi a funzionari privi della relativa qualifica, l'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, aggirerebbe la regola costituzionale di accesso ai pubblici uffici mediante concorso, in violazione degli artt. 3 e 97 Cost. Viene, a tal proposito, richiamata la giurisprudenza costituzionale che riconosce nel concorso pubblico la forma generale ed ordinaria di reclutamento per il pubblico impiego, quale procedura strumentale al canone di efficienza dell'amministrazione, ciò che, riguardo all'assegnazione di funzioni direttive, priverebbe di legittimazione arbitrarie preclusioni di accesso, riserve integrali di posti o forme di attribuzione automatica in favore del personale interno. La norma censurata, sempre secondo il giudice a quo, consentirebbe invece a funzionari, privi della relativa qualifica, di accedere, senza aver superato un pubblico concorso, ad un <<ruolo>> diverso nell'ambito della propria amministrazione.

L'elusione della regola del pubblico concorso determinerebbe anche un vulnus al principio del buon andamento, con conseguente ulteriore lesione, sotto questo diverso profilo, degli artt. 3 e 97 Cost. Ancora, la disposizione censurata violerebbe gli artt. 3 e 97, primo comma, Cost., in relazione ai principi di legalità, imparzialità e buon andamento dell'azione

amministrativa, poiché, permettendo l'attribuzione di incarichi a funzionari privi della relativa qualifica, consentirebbe la preposizione ad uffici amministrativi di soggetti privi dei requisiti necessari, determinando una diminuzione delle garanzie dei cittadini che confidano in una amministrazione competente, imparziale ed efficiente. Il rimettente prospetta, infine, una violazione degli artt. 3 e 51 Cost., poiché l'accesso a funzioni dirigenziali sarebbe consentito, in deroga al principio di uguaglianza, pur nell'assenza dei requisiti stabiliti dalla legge (e, in particolare, dall'art. 19 del citato d.lgs. n. 165 del 2011). 2.' In via preliminare, va ribadito quanto stabilito nell'ordinanza della quale è stata data lettura in udienza, allegata alla presente sentenza, in ordine all'inammissibilità dell'intervento del Codacons (Coordinamento delle associazioni per la difesa dell'ambiente e dei diritti degli utenti e dei consumatori) nel presente giudizio di legittimità costituzionale. 3.' La questione va esaminata entro i limiti del thema decidendum individuato dall'ordinanza di rimessione, dato che non possono essere prese in considerazione le censure svolte dalla parte del giudizio principale, con riferimento a parametri costituzionali ed a profili non evocati dal giudice a quo (ex plurimis, sentenze n. 211 e n. 198 del 2014, n. 275 del 2013, n. 310, n. 227 e n. 50 del 2010).

4.' La questione è fondata.

4.1.' Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, nessun dubbio può nutrirsi in ordine al fatto che il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di un'amministrazione pubblica debba avvenire previo esperimento di un pubblico concorso, e che il concorso sia necessario anche nei casi di nuovo inquadramento di dipendenti già in servizio. Anche il passaggio ad una fascia funzionale superiore comporta <<l'accesso ad un nuovo posto di lavoro corrispondente a funzioni più elevate ed è soggetto, pertanto, quale figura di reclutamento, alla regola del pubblico concorso>> (sentenza n. 194 del 2002; ex plurimis, inoltre, sentenze n. 217 del 2012, n. 7 del 2011, n. 150 del 2010, n. 293 del 2009). In apparenza, la disposizione impugnata non si pone in contrasto diretto con tali principi. Essa non conferisce in via definitiva incarichi dirigenziali a soggetti privi della relativa qualifica, bensì consente, in via asseritamente temporanea, l'assunzione di tali incarichi da parte di funzionari, in attesa del completamento delle procedure concorsuali. Tuttavia, l'aggiornamento della regola del concorso pubblico per l'accesso alle posizioni dirigenziali in parola si rivela, sia alla luce delle circostanze di fatto, precedenti e successive alla proposizione della questione di costituzionalità, nelle quali la disposizione impugnata si inserisce, sia all'esito di un più attento esame della fattispecie delineata dall'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012. 4.2.' Per colmare le carenze nell'organico dei propri dirigenti, l'Agenzia delle entrate ha, negli anni, fatto ampio ricorso ad un istituto previsto dall'art. 24 del proprio regolamento di amministrazione. Tale disposizione consente, <<[p'er] inderogabili esigenze di funzionamento dell'Agenzia>>, la copertura provvisoria delle eventuali vacanze verificatesi nelle posizioni dirigenziali, previo interpello e previa specifica valutazione dell'idoneità degli aspiranti, mediante la

stipula di contratti individuali di lavoro a termine con propri funzionari, con l'attribuzione dello stesso trattamento economico dei dirigenti, <<fino all'attuazione delle procedure di accesso alla dirigenza>> e, comunque, fino ad un termine finale predeterminato. Questo termine finale è stato di volta in volta prorogato, a partire dal 2006, con apposite delibere del Comitato di gestione dell'Agenzia. Al momento della proposizione della questione di legittimità costituzionale dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, esso risultava fissato al 31 dicembre 2010. Successivamente alla proposizione della questione, il termine è stato prorogato altre due volte, da ultimo (con delibera n. 51 del 29 dicembre 2011) <<al 31 maggio 2012>>.

Le reiterate delibere di proroga del termine finale hanno di fatto consentito, negli anni, di utilizzare uno strumento pensato per situazioni peculiari quale metodo ordinario per la copertura di posizioni dirigenziali vacanti. Secondo la giurisprudenza, nell'ambito dell'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni, l'illegittimità di questa modalità di copertura delle posizioni dirigenziali deriva dalla sua non riconducibilità, né al modello dell'affidamento di mansioni superiori a impiegati appartenenti ad un livello inferiore, né all'istituto della cosiddetta reggenza. Il primo modello, disciplinato dall'art. 52 del d.lgs. n. 165 del 2001, prevede l'affidamento al lavoratore di mansioni superiori, nel caso di vacanza di posto in organico, per non più di sei mesi prorogabili fino a dodici, qualora siano state avviate le procedure per la copertura dei posti vacanti, ma è applicabile solo nell'ambito del sistema di classificazione del personale dei livelli, non già delle qualifiche, e in particolare non è applicabile (ed è illegittimo se applicato) laddove sia necessario il passaggio dalla qualifica di funzionario a quella di dirigente (sentenza di questa Corte n. 17 del 2014; nella giurisprudenza di legittimità, ex plurimis, Corte di cassazione, sezione lavoro, sentenze 12 aprile 2006, n. 8529, e 26 marzo 2010, n. 7342).

Invero, l'assegnazione di posizioni dirigenziali a un funzionario può avvenire solo ricorrendo al secondo modello, cioè all'istituto della reggenza, regolato in generale dall'art. 20 del d.P.R. 8 maggio 1987, n. 266 (Norme risultanti dalla disciplina prevista dall'accordo del 26 marzo 1987 concernente il comparto del personale dipendente dai Ministeri). La reggenza si differenzia dal primo modello perché serve a colmare vacanze nell'ufficio determinate da cause imprevedibili, e viceversa si avvicina ad esso perché è possibile farvi ricorso a condizione che sia stato avviato il procedimento per la copertura del posto vacante, e nei limiti di tempo previsti per tale copertura. Straordinarietà e temporaneità sono perciò caratteristiche essenziali dell'istituto (ex plurimis, Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenze 22 febbraio 2010, n. 4063, 16 febbraio 2011, n. 3814, 14 maggio 2014, n. 10413). Ebbene, le reiterate proroghe del termine previsto dal regolamento di organizzazione dell'Agenzia delle entrate per l'espletamento del concorso per dirigenti e, conseguentemente, per l'attribuzione di funzioni dirigenziali mediante la stipula di contratti individuali di lavoro a termine con propri funzionari, con l'attribuzione dello stesso trattamento economico dei dirigenti, hanno

indotto la giurisprudenza amministrativa (TAR Lazio, Roma, seconda sezione, sentenze 30 settembre 2011, n. 7636, e 1 agosto 2011, n. 6884) a ritenere carenti, nella fattispecie prevista dall'art. 24 del regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate, i due presupposti ricordati della straordinarietà e della temporaneità, a non configurarla come un'ipotesi di reggenza e quindi a considerarla in contrasto con la disciplina generale di cui agli artt. 19 e 52 del d.lgs. n. 165 del 2001. In questo quadro normativo e giurisprudenziale, e nella relativa vicenda processuale, interviene il legislatore, attraverso la disposizione sospettata di illegittimità costituzionale.

La norma impugnata esordisce autorizzando le Agenzie delle entrate, del territorio e delle dogane ad espletare procedure concorsuali, da completarsi entro il 31 dicembre 2013, per la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti, attraverso il richiamo alla disciplina contenuta nell'art. 1, comma 530, della l. n. 296 del 2006 e nell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del d.l. n. 203 del 2005, come convertito. L'autorizzazione in parola è rafforzata attraverso un riferimento alla <<esigenza urgente e inderogabile di assicurare la funzionalità>> delle strutture delle Agenzie e alla necessità di garantire <<una efficace attuazione delle misure di contrasto all'evasione>> contenute in altri commi dello stesso art. 8 del d.l. n. 16 del 2012, come convertito. In realtà, del tutto indipendentemente dalla norma impugnata, l'indizione di concorsi per la copertura di posizioni dirigenziali vacanti è resa possibile da norme già vigenti, che lo stesso art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, si limita a richiamare senza aggiungervi nulla (si veda l'art. 2, comma 2, del d.l. n. 203 del 2005, come convertito). Inoltre, considerando le regole organizzative interne dell'Agenzia delle entrate e la possibilità di ricorrere all'istituto della delega, anche a funzionari, per l'adozione di atti a competenza dirigenziale ' come affermato dalla giurisprudenza tributaria di legittimità sulla provenienza dell'atto dall'ufficio e sulla sua idoneità ad esprimerne all'esterno la volontà (ex plurimis, Corte di cassazione, sezione tributaria civile, sentenze 9 gennaio 2014, n. 220; 10 luglio 2013, n. 17044; 10 agosto 2010, n. 18515; sezione sesta civile ' T, 11 ottobre 2012, n. 17400) - la funzionalità delle Agenzie non è condizionata dalla validità degli incarichi dirigenziali previsti dalla disposizione censurata. Sicché l'obiettivo reale della disposizione in esame è rivelato dal secondo periodo della norma in questione, ove, da un lato, si fanno salvi i contratti stipulati in passato tra le Agenzie e i propri funzionari, dall'altro si consente ulteriormente che, nelle more dell'espletamento delle procedure concorsuali, da completare entro il 31 dicembre 2013, le Agenzie attribuiscano incarichi dirigenziali a propri funzionari, mediante la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, la cui durata è fissata in relazione al tempo necessario per la copertura del posto vacante tramite concorso. Dopo la proposizione della questione di legittimità costituzionale, il termine originariamente fissato per il <<completamento>> delle procedure concorsuali viene prorogato due volte. Dapprima, l'art. 1, comma 14, primo periodo, del decreto-legge 30 dicembre 2013, n. 150 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative), convertito, con modificazioni,

dall'art. 1, comma 1, della legge 27 febbraio 2014, n. 15, lo ha spostato al 31 dicembre 2014, purché le procedure fossero indette entro il 30 giugno 2014, con la precisazione che, nelle more, era possibile prorogare o modificare solo gli incarichi dirigenziali già attribuiti, non invece conferirne di nuovi. Successivamente, l'art. 1, comma 8, del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative), lo ha ulteriormente prorogato al 30 giugno 2015. Benché il legislatore abbia esplicitamente precisato, in questi interventi di proroga, che non è consentito conferire nuovi incarichi a funzionari interni, è indubbio che gli interventi descritti abbiano aggravato gli aspetti lesivi della disposizione impugnata. In tal modo, infatti, il legislatore apparentemente ha riaffermato, da un lato, la temporaneità della disciplina, fissando nuovi termini per il completamento delle procedure concorsuali, ma, dall'altro, allontanando sempre di nuovo nel tempo la scadenza di questi, ha operato in stridente contraddizione con l'affermata temporaneità.

4.3.' La norma impugnata ha cura di esibire, quale caratteristica essenziale, la propria temporaneità: il ricorso alla descritta modalità di copertura delle posizioni dirigenziali vacanti sarebbe provvisorio, strettamente collegato all'indizione di regolari procedure concorsuali per l'accesso alla dirigenza, da completarsi entro un termine ben identificato, che la disposizione impugnata, in origine, fissava al 31 dicembre 2013. Tuttavia, l'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, inserisce in tale costruzione un elemento d'incertezza, nella parte in cui stabilisce che, fatto salvo quanto disposto dall'art. 19, comma 6, del d.lgs. n. 165 del 2001, le Agenzie interessate non potranno attribuire nuovi incarichi dirigenziali a propri funzionari <<[à seguito dell'assunzione dei vincitori delle procedure concorsuali di cui al presente comma]>>. Questo significa che al termine, certo nell'an e nel quando, del completamento delle procedure concorsuali - nelle cui more è possibile attribuire incarichi dirigenziali con le modalità descritte - si affianca un diverso termine, certo nella sola attribuzione del diritto all'assunzione, ma incerto nel quando, perché tra il completamento delle procedure concorsuali (coincidente con l'approvazione delle graduatorie) e l'assunzione dei vincitori, può trascorrere, per i più diversi motivi, anche un notevole lasso di tempo.

È quindi lo stesso tenore testuale della disposizione impugnata a non escludere che, pur essendo concluse le operazioni concorsuali, le Agenzie interessate possano prorogare, per periodi ulteriori, gli incarichi dirigenziali già conferiti a propri funzionari, in caso di ritardata assunzione di uno o più vincitori. In questo senso, in contraddizione con l'affermata temporaneità, il termine finale fissato dalla disposizione impugnata finisce per non essere <<certo, preciso e sicuro>> (sentenza n. 102 del 2013).

Per questo, non è conferente il richiamo, effettuato dall'Avvocatura generale dello Stato, alla fattispecie normativa scrutinata con la sentenza di questa Corte n. 212 del 2012. In tale sentenza, l'infondatezza della questione derivava dalla circostanza per cui la norma di legge (regionale) impugnata consentiva, in assenza di personale con qualifica dirigenziale, che talune delle suddette funzioni potessero essere attribuite a funzionari della categoria più elevata non dirigenziale, fino all'espletamento dei

relativi concorsi e, comunque, per non più di due anni. Come si vede, in quel caso il termine finale della copertura delle vacanze attraverso il conferimento d'incarichi non era ancorato ad un evento incerto nel quando come l'assunzione dei vincitori, ma era fissato perentoriamente. Anche considerando il tenore letterale della norma impugnata, quindi, il carattere di temporaneità della soluzione da essa prevista, sul quale insiste l'Avvocatura generale dello Stato, tende a scolorire fin quasi ad annullarsi.

4.4.' Si aggiunga, per quanto necessario, che la regola del concorso non è certo soddisfatta dal rinvio che la stessa norma impugnata opera all'art. 19, comma 1-bis, del d.lgs. n. 165 del 2001, nella parte in cui stabilisce che gli incarichi dirigenziali ai funzionari <<sono attribuiti con apposita procedura selettiva>>. In realtà, la norma di rinvio si limita a prevedere che l'amministrazione renda conoscibili, anche mediante pubblicazione di apposito avviso sul sito istituzionale, il numero e la tipologia dei posti che si rendono disponibili nella dotazione organica e i criteri di scelta, stabilendo, altresì, che siano acquisite e valutate le disponibilità dei funzionari interni interessati. I contratti non sono dunque assegnati attraverso il ricorso ad una procedura aperta e pubblica, conformemente a quanto richiesto dagli artt. 3, 51 e 97 Cost. (sentenze n. 217 del 2012, n. 150 e n. 149 del 2010, n. 293 del 2009, n. 453 del 1990).

4.5.' In definitiva, l'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, come convertito, ha contribuito all'indefinito protrarsi nel tempo di un'assegnazione asseritamente temporanea di mansioni superiori, senza provvedere alla copertura dei posti dirigenziali vacanti da parte dei vincitori di una procedura concorsuale aperta e pubblica. Per questo, ne va dichiarata l'illegittimità costituzionale per violazione degli artt. 3, 51 e 97 Cost.

Posto che le ricordate proroghe di termini fanno corpo con la norma impugnata, producendo unitamente ad essa effetti lesivi, ed anzi aggravandoli, in applicazione dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), la dichiarazione di illegittimità costituzionale va estesa all'art. 1, comma 14, del d.l. 30 dicembre 2013, n. 150, come convertito, e all'art. 1, comma 8, del d.l. 31 dicembre 2014, n. 192. E proprio perché tali disposizioni hanno carattere consequenziale e concorrono a integrare la disciplina impugnata, non vi sono ostacoli ad estendere ad esse la dichiarazione d'illegittimità costituzionale, pur trattandosi di disposizioni normative sopravvenute al giudizio a quo. Infatti, <<l'apprezzamento di questa Corte, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, non presuppone la rilevanza delle norme ai fini della decisione propria del processo principale, ma cade invece sul rapporto con cui esse si concatenano nell'ordinamento, con riguardo agli effetti prodotti dalle sentenze dichiarative di illegittimità costituzionali>> (sentenza n. 214 del 2010).

Per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 24, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di

semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 26 aprile 2012, n. 44;

2) dichiara, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 14, del decreto-legge 30 dicembre 2013, n. 150 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 27 febbraio 2014, n. 15;

3) dichiara, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 8, del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 25 febbraio 2015.

Notificazione degli atti

Sez. 5, **Sentenza** n. 8374 del 24/04/2015 (Rv. 635171)

Presidente: **Piccininni C.** Estensore: **Bielli S.** Relatore: **Bielli S.** P.M. **Zeno I.** (Conf.)

Agenzia Delle Entrate (Avvocatura Generale Dello Stato) contro Publicconsult Di Riccardo Raffaeli Sas ed altro (Costa M)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. della Lombardia, 13/08/2008)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 007 NOTIFICA

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - NOTIFICA - Condizione d'efficacia dell'atto impositivo - Conseguenze - Inesistenza o nullità della notifica - Piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente - Nullità dell'atto impositivo - Esclusione - Condizioni - Fattispecie.

In tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità 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 per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza di merito sfavorevole al Fisco atteso che, pur essendo stata eseguita erroneamente la notifica ai sensi dell'art. 60, primo comma, lett. e), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, anziché dell'art. 140 cod. proc. civ., gli avvisi di accertamento erano stati ritirati dal contribuente presso la casa comunale prima della scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo).

Cod. Proc. Civ. art. CORTE
140 COST.

Massime precedenti Conformi: N. 654 del 2014 Rv. 629235

Massime precedenti Vedi: N. 1088 del 2013 Rv. 625183, N. 5057 del 2015 Rv. 634874

Sez. 5, **Sentenza** n. 5057 del 13/03/2015 (Rv. 634874)

Presidente: **Merone A.** Estensore: **Botta R.** Relatore: **Botta R.** P.M. **Giacalone G.** (Conf.)

Agenzia Delle Entrate (Avvocatura Generale Dello Stato) contro Capitolo Di San Pietro In Vaticano (Favino G.)

(Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg.del Lazio, 10/07/2008)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 007 NOTIFICA

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - NOTIFICA - Avviso di accertamento - Nullità notifica - Sanatoria per raggiungimento scopo - Fondamento - Fattispecie.

La notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento dell'atto di imposizione fiscale, sicché la sua nullità è sanata, a norma dell'art. 156, secondo comma, cod. proc. civ., per effetto del raggiungimento dello scopo, il quale, postulando che alla notifica invalida sia comunque seguita la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, può desumersi anche dalla tempestiva impugnazione, ad opera di quest'ultimo, dell'atto invalidamente notificato. (Nella specie, la S.C., in accoglimento del ricorso, ha cassato la sentenza impugnata, che aveva escluso la sanatoria di cui all'art. 156 cod. proc. civ. in quanto l'unico motivo di impugnazione concerneva l'illegittimità della notifica).

Riferimenti
normativi:

Cod. Proc. Civ. art. 156

DPR 29/09/1973 num. 600 art. 60
CORTE
COST.

Massime precedenti Vedi: N. 654 del 2014 Rv. 629235, N. 1238 del 2014 Rv. 629468

Sez. 5, **Sentenza** n. 26501 del 17/12/2014 (Rv. 633908) Presidente: **Cappabianca A.** Estensore: **Di Iasi C.** Relatore: **Di Iasi C.** P.M. **Sepe EA.** (Diff.)

Ricci F (Zanello A) contro Ministero Finanze (Avvocatura Generale dello Stato)

(Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg.della Liguria, 06/11/2008)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 007 NOTIFICA

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO -AVVISO DI ACCERTAMENTO - NOTIFICA - Avviso di accertamento - Notificazione a mani di persona di famiglia o addetto alla casa, all'ufficio o all'azienda - Nozione - Presunzione dalla relata di notifica - Prova contraria - Onere - Spettanza - Al destinatario dell'atto - Fattispecie.

In tema di procedimento di notifica di un avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 139, secondo comma, cod. proc. civ., la qualità di persona di famiglia o di addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda di chi ha ricevuto

l'atto si presume "iuris tantum" dalle dichiarazioni recepite dall'ufficiale giudiziario nella relata di notifica, incombendo al destinatario dell'atto, che contesti la validità della notificazione, l'onere di fornire la prova contraria. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto l'illegittimità della notifica effettuata a mani di persona qualificatasi come "suocero", attesa la documentata contestazione del destinatario dell'assenza di un rapporto di convivenza).

Riferimenti	<u>Cod. Proc. Civ. art. CORTE</u>
normativi:	<u>139</u> <u>COST.</u>

Massime precedenti Vedi: N. 12181 del 2013 Rv. 626781

Sez. 6 - 5, **Ordinanza** n. 25272 del 28/11/2014 (Rv. 633769)

Presidente: **Bognanni S.** Estensore: **Perrino AM.** Relatore: **Perrino AM.** (Conf.)

Agenzia Delle Dogane Dei Monopoli (Avv. Gen. Stato) contro Betel Srl Unipersonale

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. della Campania, 24/09/2012)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 007 NOTIFICA

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - NOTIFICA - Notifica presso il domicilio fiscale - Onere del contribuente di indicare i mutamenti del domicilio all'ufficio - Inosservanza - Conseguenze - Possibilità per l'Amministrazione di procedere alla notifica ex art. 60, lett. e) del d.P.R. n. 600 del 1973 - Utilizzo di altra procedura di notifica più garantista per il contribuente ex art. 143 cod. proc. civ. - Ammissibilità - Fattispecie.

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, sicché 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 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. 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 per il contribuente, come quella prevista dall'art. 143 cod. proc. civ., mediante deposito di copia dell'atto nella casa comunale, in esito a ricerche svolte nel comune del domicilio fiscale dell'ente, qualora non abbia comunicato le variazioni di indirizzo utili a consentire la notificazione. (Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata che aveva reputato inesistente la notificazione

perché eseguita in luogo diverso dalla sede sociale e applicando le forme dell'art. 143 cod. proc. civ. nei confronti della società e non del suo legale rappresentante).

Massime precedenti Conformi: N. 1206 del 2011 Rv. 616312

Massime precedenti Vedi: N. 18762 del 2011 Rv. 619293, N. 19457 del 2012 Rv. 624493

Sez. 5, **Sentenza** n. 25985 del 10/12/2014 (Rv. 633554) Presidente: **Bielli S.** Estensore: **Olivieri S.** Relatore: **Olivieri S.** P.M. **Del Core S.** (Conf.)

Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato) contro Cecco (Bonoli ed altro)

(Rigetta, Comm. Trib. Reg. Napoli, 08/11/2006)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 007 NOTIFICA

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - NOTIFICA - Art. 140 cod. proc. civ. - Produzione dell'avviso di ricevimento della raccomandata - Necessità - Fondamento.

In tema di notificazione dell' accertamento tributario, qualora la notificazione sia stata effettuata nelle forme prescritte dall'art. 140 cod. proc. civ., ai fini della prova dell'avvenuto perfezionamento del procedimento notificatorio, è necessaria la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata atteso che il messo notificatore, avvalendosi del servizio postale ex art. 140 cod. proc. civ., può dare atto di aver consegnato all'ufficio postale l'avviso informativo ma non attestare anche l'effettivo inoltro dell'avviso da parte dell'Ufficio postale, trattandosi di operazioni non eseguite alla sua presenza e non assistite dal carattere fidefacente della relata di notifica.

Riferimenti
normativi:

Cod. Proc. Civ. art. 140

CORTE
COST.

Cod. Proc. Civ. art. 148

CORTE
COST.

Disp. Att. Cod. Proc. Civ. art.
48

Massime precedenti Conformi: N. 21132 del 2009 Rv. 609852

Sez. 5, **Sentenza** n. 25079 del 26/11/2014 (Rv. 634229) Presidente: **Di Iasi C.** Estensore: **Iofrida G.** Relatore: **Iofrida G.** P.M. **Mastroberardino P.** (Conf.)

Equitalia Emilia Nord Spa (Lodi M ed altro) contro Bertani B ed altri

(Rigetta, Comm. Trib. Reg. dell'Emilia Romagna, sez. dist. di Parma, 26/02/2008)

133 PROCEDIMENTO CIVILE - 203 A PERSONA IRREPERIBILE

PROCEDIMENTO CIVILE - NOTIFICAZIONE - A PERSONA IRREPERIBILE - Notificazione di cartella esattoriale - Adempimenti prescritti dall'art. 140 cod. proc. civ. - Avviso di ricevimento della raccomandata - Spedizione - Sufficienza - Esclusione - Consegna - Necessità - Conseguenze.

Nell'ipotesi di irreperibilità meramente "relativa" del destinatario, come disciplinata dall'art. 26, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, la notificazione della cartella di pagamento deve avvenire applicando, a pena di inesistenza, le formalità previste per la notificazione degli atti di accertamento a destinatari assolutamente irreperibili, ai sensi dell'art. 60, primo comma, lett. e) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, mediante inoltro al destinatario della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la Casa comunale, nonché la sua effettiva ricezione, non essendo, per tale modalità di notificazione degli atti, sufficiente la sola spedizione.

Sez. 6 - 5, **Ordinanza** n. 22320 del 21/10/2014 (Rv. 632741)

Presidente: **Bognanni S.** Estensore: **Cosentino A.** Relatore: **Cosentino A.** (Conf.)

Roma Capitale (Siracusa) contro Delli Ficorelli (Tramonti)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Roma, 28/10/2011)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 007 NOTIFICA

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - NOTIFICA - Termine per la notifica dell'accertamento - Notifica dello stesso a mezzo della posta - Tempestività - Riferimento alla data della spedizione dell'atto - Necessità - Fondamento.

In tema di avviso di accertamento notificato a mezzo posta, ai fini della verifica del rispetto del termine di decadenza che grava sull'Amministrazione finanziaria, occorre avere riguardo alla data di spedizione dell'atto e non a quella della ricezione dello stesso da parte del contribuente, atteso che il principio della scissione degli effetti della notificazione per il notificante e per il notificato si applica in tutti i casi in cui debba valutarsi l'osservanza di un termine da parte del notificante e, quindi, anche con riferimento agli atti d'imposizione tributaria.

Riferimenti normativi:	<u>Decreto Legisl. 30/12/1992 num. 504 art. 11</u>	<u>CORTE COST.</u>
	<u>DPR 26/10/1972 num. 633 art. 57</u>	<u>CORTE COST.</u>
	<u>DPR 29/09/1973 num. 600 art. 43</u>	<u>CORTE COST.</u>
	<u>Cod. Proc. Civ. art. 149</u>	<u>CORTE COST.</u>
	<u>Legge 20/11/1982 num. 890 art. 4 com. 3</u>	<u>CORTE COST.</u>

Legge 27/12/2006 num. 296 art. CORTE COST.
1 com. 161 PENDENTE

Massime precedenti Conformi: N. 15298 del 2008 Rv. 603592

Massime precedenti Vedi: N. 13432 del 2012 Rv. 623499

Sez. 5, **Sentenza** n. 7838 del 17/04/2015 (Rv. 635231)

Presidente: **Cappabianca A.** Estensore: **Di Iasi C.** Relatore: **Di Iasi C.**
 P.M. **Mastroberardino P.** (Conf.)

Agenzia Entrate (Avvocatura Generale dello Stato) contro Pralmacar Srl
 (Guglielmo)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. del Lazio, sez. dist. di Latina,
 07/05/2008)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 007 NOTIFICA

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO
 DI ACCERTAMENTO - NOTIFICA - Relata di notifica - Sottoscrizione -
 Illeggibilità - Conseguenze - Nullità - Esclusione - Condizioni.

La nullità di un atto non dipende dall'illeggibilità della firma di chi si
 qualifichi come titolare di un pubblico ufficio, ma dall'impossibilità
 oggettiva di individuare l'identità del firmatario, senza che rilevi la
 soggettiva ignoranza di alcuni circa l'identità dell'autore dell'atto. Pertanto,
 nel caso di sottoscrizione illeggibile della relata di notificazione di un
 avviso di accertamento, spetta al contribuente, superando la presunzione
 che il sottoscrittore aveva il potere di apporre la firma, dimostrare la non
 autenticità di tale sottoscrizione o l'insussistenza della qualità indicata, con
 la conseguenza che, in assenza di una tale prova, va escluso il vizio di
 nullità (o di inesistenza) della notificazione.

Riferimenti

normativi:

Cod. Proc. Civ. art. 148 CORTE
COST.

DPR 26/10/1976 num.
633

Massime precedenti Conformi: N. 16407 del 2003 Rv. 567832

Massime precedenti Vedi: N. 16407 del 2003 Rv. 567831, N. 24541 del
2014 Rv. 633371, N. 25773 del 2014 Rv. 633901

Sez. 5, **Sentenza** n. 19563 del 17/09/2014 (Rv. 632710)

Presidente: **Cappabianca A.** Estensore: **Crucitti R.** Relatore: **Crucitti**
R. P.M. **Fimiani P.** (Diff.)

Ing. PonzioSrl (Raffa ed altro) contro Agenzia Entrate Di Augusta

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Sicilia sez. dist. Siracusa,
 19/01/2009)

133 PROCEDIMENTO CIVILE - 200 A MEZZO POSTA

PROCEDIMENTO CIVILE - NOTIFICAZIONE - A MEZZO POSTA -
 Relata di notifica - Mancanza - Effetti - Irregolarità - Esclusione - Nullità -
 Configurabilità - Fondamento - Sanatoria - Condizioni - Fattispecie.

In tema di notificazione a mezzo del servizio postale, costituendo la
 relata momento fondamentale del procedimento notificatorio, sia ai sensi
 del codice di rito che delle norme speciali del processo tributario, la

mancata apposizione della stessa sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario, ai sensi dell'art. 3 della legge 20 novembre 1982 n. 890, ne comporta non l'irregolarità, ma la nullità sanabile con la costituzione del convenuto. (Nella specie, non essendo stata sanata la nullità della notifica dell'atto introduttivo del giudizio di appello né dalla rinnovazione ex art. 291 cod. proc. civ. né dalla costituzione del convenuto, la S.C., dichiarata la nullità di tutti gli atti del processo, ha cassato con rinvio la sentenza impugnata).

Riferimenti normativi: Legge 20/11/1982 num. 890 art. 3

In tema di notificazione dell' accertamento tributario, qualora la notificazione sia stata effettuata nelle forme prescritte dall'art. 140 cod. proc. civ., ai fini della prova dell'avvenuto perfezionamento del procedimento notificatorio, è necessaria la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata atteso che il messo notificatore, avvalendosi del servizio postale ex art. 140 cod. proc. civ., può dare atto di aver consegnato all'ufficio postale l'avviso informativo ma non attestare anche l'effettivo inoltro dell'avviso da parte dell'Ufficio postale, trattandosi di operazioni non eseguite alla sua presenza e non assistite dal carattere fidefacente della relata di notifica.

Riferimenti normativi:	<u>Cod. Proc. Civ. art. 140</u>	<u>CORTE COST.</u>
	<u>Cod. Proc. Civ. art. 148</u>	<u>CORTE COST.</u>
	<u>Disp. Att. Cod. Proc. Civ. art. 48</u>	

Massime precedenti Conformi: N. 21132 del 2009 Rv. 609852

Sez. 5, **Sentenza** n. 25079 del 26/11/2014 (Rv. 634229) Presidente: **Di Iasi C.** Estensore: **Iofrida G.** Relatore: **Iofrida G.** P.M. **Mastroberardino P.** (Conf.) Equitalia Emilia Nord Spa (Lodi M ed altro) contro Bertani B ed altri

(Rigetta, Comm. Trib. Reg. dell'Emilia Romagna, sez. dist. di Parma, 26/02/2008)

133 PROCEDIMENTO CIVILE - 203 A PERSONA IRREPERIBILE

PROCEDIMENTO CIVILE - NOTIFICAZIONE - A PERSONA IRREPERIBILE - Notificazione di cartella esattoriale - Adempimenti prescritti dall'art. 140 cod. proc. civ. - Avviso di ricevimento della raccomandata - Spedizione - Sufficienza - Esclusione - Consegna - Necessità - Conseguenze.

Nell'ipotesi di irreperibilità meramente "relativa" del destinatario, come disciplinata dall'art. 26, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n.

602, la notificazione della cartella di pagamento deve avvenire applicando, a pena di inesistenza, le formalità previste per la notificazione degli atti di accertamento a destinatari assolutamente irreperibili, ai sensi dell'art. 60, primo comma, lett. e) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, mediante inoltro al destinatario della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la Casa comunale, nonché la sua effettiva ricezione, non essendo, per tale modalità di notificazione degli atti, sufficiente la sola spedizione.

Rv. 609747

Sez. 5, **Sentenza** n. 15315 del 04/07/2014 (Rv. 631551)

Presidente: **Cappabianca A.** Estensore: **Crucitti R.** Relatore: **Crucitti R.** P.M. **Apice U.** (Parz. Diff.)

Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato) contro De Blasis

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Lazio, 20/03/2007)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 007 NOTIFICA

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - NOTIFICA - Notificazione diretta da parte dell'Ufficio finanziario a mezzo del servizio postale - Art. 14 della legge n. 890 del 1982 - Relata di notifica - Necessità - Esclusione - Fondamento.

In caso di notificazione a mezzo posta dell'atto impositivo, eseguita direttamente dall'Ufficio finanziario, si applicano le norme concernenti la consegna dei plichi raccomandati, in quanto le disposizioni di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890 concernono esclusivamente la notifica eseguita dall'ufficiale giudiziario ex art. 149 cod. proc. civ. Ne consegue che non va redatta alcuna relata di notifica o annotazione specifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico, e l'atto pervenuto all'indirizzo del destinatario deve ritenersi ritualmente consegnato a quest'ultimo, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 cod. civ., superabile solo se il medesimo dia prova di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione.

Riferimenti
normativi:

Cod. Civ. art. 1335

CORTE
COST.

Cod. Proc. Civ. art. 149

CORTE
COST.

Legge 20/11/1982 num. 890 art.
14

Legge 08/05/1998 num. 146 art.
20

Massime precedenti Vedi: N. 17598 del 2010 Rv. 614598, N. 9111 del 2012 Rv. 622974

Sez. 5, **Sentenza** n. 6395 del 19/03/2014 (Rv. 630819)

Presidente: **Bielli S.** Estensore: **Valitutti A.** Relatore: **Valitutti A.** P.M. **Fimiani P.** (Conf.)

Anthesis Spa (Malfatto) contro Eqitalia ed altri

(Rigetta, Comm. Trib. Reg. Veneto, Sez. dist. Verona, 03/05/2010)

154 RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - 154 NOTIFICA

RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - MODALITÀ DI RISCOSSIONE - RISCOSSIONE MEDIANTE RUOLI - ISCRIZIONE A RUOLO - CARTELLA DI PAGAMENTO - NOTIFICA - Notifica della cartella ex art. 26, primo comma, seconda parte, del d.P.R. n. 602 del 1973 - Raccomandata con avviso di ricevimento - Consegna all'ufficio postale direttamente da parte del concessionario - Ammissibilità - Fondamento.

In tema di riscossione delle imposte, la notifica della cartella esattoriale può avvenire anche mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, in quanto la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, come confermato implicitamente dal penultimo comma del citato art. 26, secondo cui il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o con l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione.

Riferimenti	<u>DPR 29/09/1973 num. 602 art. 26</u>	<u>CORTE</u>
normativi:	<u>com. 1</u>	<u>COST.</u>

Nullità dell'atto tributario per difetto di motivazione

Sez. 6 - 5, **Ordinanza** n. 9032 del 15/04/2013 (Rv. 626304)

Presidente: **Cicala M.** Estensore: **Caracciolo G.** Relatore: **Caracciolo G.** P.M. **Apice U.** (Conf.)

Troiano (Cosenza) contro Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Roma, 13/12/2010)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 003 AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE - Motivazioni "per relationem" - Legittimità - Condizioni - Art. 7 della legge n. 212 del 2000 - Allegazione dell'atto richiamato - Riproduzione del contenuto essenziale - Necessità - Difetto - Conseguenza - Fattispecie.

Nel regime introdotto dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento. (In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto la carenza di motivazione nell'avviso di accertamento Irpef, a mezzo del quale era stata contestata l'omessa indicazione, nella dichiarazione dei redditi, della plusvalenza per trasferimento di una licenza taxi, sulla base di mera indicazione degli elementi di valutazione esterni).

Riferimenti normativi: Legge 27/07/2000 num. 212 art. 7 CORTE COST.

Massime precedenti Conformi: N. 1906 del 2008 Rv. 601872, N. 6914 del 2011 Rv. 617325

Sez. 5, **Sentenza n. 14027** del 03/08/2012 (Rv. 623653)

Presidente: **Merone A.** Estensore: **Cirillo E.** Relatore: **Cirillo E. P.M. Basile T.** (Conf.)

Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato) contro Barzagli (Benvenuti)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Firenze, 13/12/2007)

279 TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - 300 ACCERTAMENTO, LIQUIDAZIONE E RISCOSSIONE DELL'IMPOSTA - IN GENERE

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI - IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI - ACCERTAMENTO, LIQUIDAZIONE E RISCOSSIONE DELL'IMPOSTA - IN GENERE - Avviso di rettifica e liquidazione - Obbligo di motivazione - Limiti - Onere della prova - Ripartizione - Fattispecie.

In tema di imposta sulle successioni, la motivazione dell'avviso di rettifica e di liquidazione, ha la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio finanziario nell'eventuale successiva fase contenziosa e di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Ne consegue che l'atto deve enunciare i criteri astratti in base ai quali è stato determinato il maggior valore, ma non anche gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, presa conoscenza del criterio di valutazione adottato, è in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale, fermo restando l'onere della prova gravante sull'Amministrazione. (In applicazione di questo principio, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza impugnata che aveva annullato un avviso di rettifica e liquidazione fondato sui valori medi desunti dall'Osservatorio del mercato immobiliare ravvisando il difetto di motivazione dell'atto di accertamento a causa della mancanza della specifica indicazione degli immobili similari assunti a comparazione).

Riferimenti normativi: Decreto Legisl. 31/10/1990 num. 346 CORTE
art. 34 COST.

Massime precedenti Vedi: N. 12657 del 2002 Rv. 557188, N. 27758 del 2005 Rv. 587460, N. 1150 del 2008 Rv. 601460, N. 8136 del 2012 Rv. 622684

Sez. 5, **Sentenza n. 8504** del 09/04/2010 (Rv. 612721)

Presidente: Altieri E. Estensore: Virgilio B. Relatore: Virgilio B. P.M. Sorrentino F. (Conf.)

Com. San Benedetto Del Tronto (*Del Federico ed altro*) contro Mauloni
(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Ancona, 10/12/2003)

181 TRIBUTI LOCALI (COMUNALI, PROVINCIALI, REGIONALI) -
340 TRIBUTI LOCALI POSTERIORI ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972

TRIBUTI LOCALI (COMUNALI, PROVINCIALI, REGIONALI) - TRIBUTI LOCALI POSTERIORI ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972 - ICI - Avviso di accertamento motivato "per relationem" - Art. 11, comma 2 bis d.lgs. n. 504 del 1992 - Rinvio ad atti istruttori - Allegazione dell'atto o riproduzione del suo contenuto essenziale - Necessità - Rapporti con l'art. 7 della legge n. 212 del 2000 - Fattispecie.

In tema di ICI, il comma 2-bis dell'art. 11 del d.lgs. n. 504 del 1992, introdotto dall'art. 6 del d.lgs. n. 32 del 2001, nel prevedere che gli avvisi di accertamento o liquidazione motivati "per relationem" con rinvio ad altri atti, debbano allegare gli atti richiamati o riprodurne il loro contenuto essenziale, riprende sostanzialmente il disposto dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente), in parte attenuandolo, là dove equipara all'allegazione dell'atto richiamato la riproduzione del suo contenuto essenziale. Tale equiparazione poteva, comunque, già essere

ricavata dall'art. 7 della citata legge n. 212 del 2000, ove interpretato in conformità alla "ratio" perseguita dal legislatore, consistente nel porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva per consentirgli il pieno esercizio delle sue facoltà difensive. (In applicazione del principio, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza impugnata, che aveva annullato per difetto di motivazione un avviso di accertamento emesso dopo l'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000 ma prima dell'introduzione del comma 2-bis dell'art. 11 del d.lgs. n. 504 del 1992, in quanto ad esso non era stata allegata una relazione di stima, pur essendo nell'avviso di accertamento contenuta la sintesi della relazione medesima).

*Riferimenti
normativi:*

<u>Legge 27/07/2000 num. 212 art. 7</u>	<u>CORTE COST.</u>
<u>Decreto Legisl. 30/12/1992 num. 504 art. 11 com. 2 n. 2</u>	<u>CORTE COST.</u>
<u>Decreto Legisl. 26/01/2001 num. 32 art. 6</u>	

Massime precedenti Vedi: N. 13490 del 2008 Rv. 603396, N. 18073 del 2008 Rv. 604143, N. 25371 del 2008 Rv. 605430

Sez. 5, **Sentenza n. 23248** del 31/10/2014 (Rv. 633097)

Presidente: Merone A. Estensore: Napolitano L. Relatore: Napolitano L. P.M. Sepe EA. (Conf.)

Agenzia Del Territorio (Avv. Gen. Stato) contro Patrone

(Rigetta, Comm. Trib. Reg. Campania, 17/03/2010)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 016 ACCERTAMENTO CATASTALE (CATASTO) - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) – ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - TIPI E SISTEMI DI ACCERTAMENTO - ACCERTAMENTO CATASTALE (CATASTO) - IN GENERE - Revisione del classamento catastale - Motivazione - Insufficienza - Integrazione in sede processuale - Ammissibilità - Esclusione - Caducazione dell'atto - Successiva adozione di un nuovo provvedimento - Condizioni.

In tema di revisione catastale, non è consentito all'Amministrazione sopperire con integrazioni in sede processuale alle lacune dell'atto di classamento impugnato per difetto di motivazione, mentre resta salva la possibilità, nonostante l'accoglimento della domanda del contribuente, di emettere un nuovo provvedimento, sempre che non si sia verificata decadenza dalla pretesa impositiva e sempre che la pronuncia non abbia statuito nel merito del rapporto tributario.

*Riferimenti
normativi:*

<u>Legge 23/12/1996 num. 662 art. 3 com. 58</u>	<u>CORTE COST.</u>
<u>Legge 27/07/2000 num. 212 art. 7</u>	<u>CORTE COST.</u>

Massime precedenti Vedi: N. 17322 del 2014 Rv. 632285

Impugnabilità del ruolo e dell'estratto di ruolo

Sez. 5, Sentenza n. 724 del 19/01/2010 (Rv. 611259)

Presidente: Miani Canevari F. Estensore: Polichetti R. Relatore: Polichetti R. P.M. Leccisi G. (Conf.)

Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato) contro Bonasegale Snc (Colaianne ed altro)

(Rigetta, Comm. Trib. Reg. Milano, 16/03/2005)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 293 PROCEDIMENTO - IN GENERE TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - IN GENERE - Estratto di ruolo - Natura - Riproduzione di una parte del ruolo - Impugnabilità - Sussistenza - Fondamento.

In tema di contenzioso tributario, anche l'estratto di ruolo può essere oggetto di ricorso alla commissione tributaria, costituendo esso una parziale riproduzione del ruolo, cioè di uno degli atti considerati impugnabili dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Riferimenti Decreto Legisl. 31/12/1992 num. CORTE COST.
normativi: 546 art. 19 PENDENTE

Massime precedenti Vedi: N. 8206 del 2008 Rv. 602693

Massime precedenti Vedi Sezioni Unite: N. 5791 del 2008 Rv. 602254

Illegittimità dell'accertamento per violazione dell'art. 12 comma 7 dello statuto dei diritti del contribuente

Sez. U, Sentenza n. 18184 del 29/07/2013 (Rv. 627474) Relazioni Collegate

*Presidente: **Luccioli MG.** Estensore: **Virgilio B.** Relatore: **Virgilio B.** P.M. **Apice U.** (Diff.)*

Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato) contro Cabigel di Billeci Sas ed altro (Castronovo ed altro)

(Rigetta, Comm. Trib. Reg. Palermo, 05/11/2008)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 003 AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE - Avviso di accertamento notificato prima del decorso del termine di 60 giorni dal rilascio del verbale di chiusura delle operazioni - Inosservanza - Conseguenze.

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio.

Sez. 5, **Sentenza** n. 2587 del 05/02/2014 (Rv. 629354)

Presidente: **Merone A.** Estensore: **Botta R.** Relatore: **Botta R.** P.M. **Sepe EA.** (Diff.)

Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato) contro F.Ili Amato Srl (Sagliocco ed altro)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Napoli, 22/03/2010)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 003 AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE - Notifica prima della scadenza del termine di cui all'art. 12 dello Statuto del contribuente - Conseguenza - Illegittimità dell'avviso - Limite - Ricorrenza delle specifiche ragioni di urgenza - Fattispecie.

In materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la notifica dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine previsto dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ne determina l'illegittimità salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, riferite al contribuente ed al rapporto tributario controverso, il cui onere probatorio grava sull'amministrazione finanziaria. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, dichiarativa della nullità dell'atto impositivo, ritenendo le reiterate condotte penali tributarie del contribuente, unitamente alla sua asserita partecipazione ad una frode fiscale, una valida ragione d'urgenza ai fini dell'anticipazione della sua notifica).

Sez. 6 - 5, **Ordinanza** n. 14287 del 24/06/2014 (Rv. 631526)

Presidente: **Cicala M.** Estensore: **Bognanni S.** Relatore: **Bognanni S.** (Conf.)

Ag. Delle Entrate (Avv. Gen. Stato) contro Mazreku (Ebner)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Milano, 19/01/2011)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 003 AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE - Termine di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 - Inosservanza - Possibilità - Condizioni e relativo onere probatorio - Fattispecie.

In materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la notifica dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine previsto dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ne determina l'illegittimità salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, riferite al contribuente ed al rapporto tributario controverso, il cui onere probatorio grava sull'amministrazione finanziaria. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, ritenendo le reiterate e gravi condotte penali tributarie del contribuente ragioni implicite, idonee a giustificare la notifica dell'avviso prima della scadenza, tanto più che lo stesso contribuente era in possesso di copia del verbale dei verificatori ed era in grado di sapere che si sarebbe a giorni determinata la decadenza per l'Agenzia).

Sez. 5, **Sentenza** n. 25759 del 05/12/2014 (Rv. 633712)

Presidente: **Bielli S.** Estensore: **Olivieri S.** Relatore: **Olivieri S.** P.M. **Gambardella V.** (Conf.)

Estfeller Srl (Brandstatter ed altro) contro Estfeller Srl ed altri

(Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Il grado Bolzano, 15/0

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 003 AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE - Principio del contraddittorio anticipato - Termine di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente - Elusione fiscale - Art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 - Contestazione di fattispecie non riconducibile a quelle tipizzate - Applicabilità - Fondamento - Violazione - Conseguenze.

In materia tributaria, il principio generale di diritto comunitario del contraddittorio anticipato, di cui sono espressione sia l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, sia l'art. 37 bis, quarto comma, del

d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, trova applicazione anche nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria contesti fattispecie elusive non riconducibili alle ipotesi tipiche contemplate dal citato art. 37 bis, con conseguente illegittimità dell'avviso di accertamento emesso, in assenza di particolari ragioni di urgenza, prima del termine dilatorio di sessanta giorni, decorrente dal rilascio al contribuente - nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività - della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, che deve sempre essere redatto, non essendo giustificata la sua omissione neppure dall'assenza fisica del soggetto verificato o dalla chiusura della sede legale

Sez. 5, **Sentenza** n. 15624 del 09/07/2014 (Rv. 631980)

Presidente: **Adamo M.** Estensore: **Meloni M.** Relatore: **Meloni M.** P.M. **Mastroberardino P.** (Conf.)

Coppola Emilia Di Stasio Francesco Snc (Landolfi) contro Agenzia Delle Entrate ed altro (Avv. Gen. Stato)

(Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Napoli, 18/04/2011)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 003 AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE - Art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 - Ambito applicativo - Accessi istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione - Inclusione - Fondamento.

La garanzia di cui all'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000 n. 212 si applica a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, in quanto la citata disposizione non prevede alcuna distinzione ed è, comunque, necessario redigere un verbale di chiusura delle operazioni anche in quest'ultimo caso, come prescrive l'art. 52, sesto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.

Sez. 5, **Sentenza** n. 7960 del 04/04/2014 (Rv. 629967)

Presidente: **Cappabianca A.** Estensore: **Virgilio B.** Relatore: **Virgilio B.** P.M. **Sepe EA.** (Conf.)

Witox Srl (Holzeisen ed altro) contro Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato)

(Rigetta, Comm. Trib. Reg. Marche, 29/08/2011)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 002 ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - IN GENERE (NOZIONE)

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - IN GENERE (NOZIONE) - Accertamento standardizzato mediante

applicazione dei parametri o degli studi di settore - Art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente - Inapplicabilità - Fondamento.

In tema di accertamento standardizzato mediante parametri e studi di settore, il termine previsto dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, che deve necessariamente intercorrere tra il rilascio al contribuente del verbale di chiusura delle operazioni (accessi, ispezioni o verifiche eseguite nei locali destinati all'esercizio dell'attività) e l'emanazione del relativo avviso di accertamento, non è applicabile, essendo già prevista, a pena di nullità, una fase necessaria di contraddittorio procedimentale, che garantisce pienamente la partecipazione e l'interlocazione del contribuente prima dell'emissione dell'accertamento.

Litisconsorzio

Sez. U, **Sentenza** n. 14815 del 04/06/2008 (Rv. 603330)

Presidente: **Carbone V.** Estensore: **Merone A.** Relatore: **Merone A.**
P.M. **Nardi V.** (Conf.)

Min, Finanze ed altro (Avv. Gen. Stato ed altri) contro Deon ed altro

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Milano, 8 Marzo 2000)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 293 PROCEDIMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - IN GENERE - Litisconsorzio necessario nel processo tributario - Accertamento in rettifica delle dichiarazioni dei redditi di società di persone e associazioni - Ricorso proposto da alcuni dei soggetti interessati - Litisconsorzio necessario originario - Sussistenza - Fondamento - Conseguenze.

In materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui all'art. 5 d.P.R. 22/12/1986 n. 917 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci - salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali -, sicchè tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi; siffatta controversia, infatti, non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario. Conseguentemente, il ricorso proposto anche da uno soltanto

dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 14 d.lgs. 546/92 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) ed il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio.

Riferimenti
normativi:

DPR 22/12/1986 num. 917 art. 5

CORTE
COST.

Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546
art. 14

Decreto Legisl. 31/12/1992 num. 546
art. 29

Massime precedenti Vedi: N. 1225 del 2007 Rv. 596505

Massime precedenti Vedi Sezioni Unite: N. 1052 del 2007 Rv. 595502

Sez. 6 - 5, **Ordinanza** n. 2094 del 05/02/2015 (Rv. 634405)

Presidente: **Bognanni S.** Estensore: **Perrino AM.** Relatore: **Perrino AM.** (Conf.)

Agenzia Delle Entrate (Avv. Gen. Stato) contro S.n.c. Fiocchella dei F.lli Garofalo & c (Di Fiore M.)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. della Campania, 21/06/2012)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 293 PROCEDIMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) – CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - IN GENERE - Società di persone - Accertamento IVA autonomamente operato - Impugnazione - Litisconsorzio necessario con i soci - Configurabilità - Esclusione - Accertamento contestuale di imposte dirette ed IRAP fondato su elementi comuni - "Simultaneus processus" - Necessità - Limiti - Fondamento.

L'accertamento di maggior imponibile IVA a carico di una società di persone autonomamente operato non determina, in caso di impugnazione, un litisconsorzio necessario nei confronti dei soci, attesa l'assenza - in mancanza di un meccanismo analogo a quello previsto dagli artt. 40, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - di un accertamento unitario e di una conseguente automatica imputazione dei redditi della società ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili, con connessa comunanza di base imponibile tra i tributi a carico della società e dei soci. Ove, peraltro, l'Agenzia abbia proceduto con un unico atto ad accertamenti di imposte dirette ed IRAP a carico di una società di persone, fondati su elementi comuni, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile IVA, che non sia suscettibile di autonoma definizione in funzione di aspetti

ad esso specifici, non si sottrae al vincolo necessario del "simultaneus processus" per l'inscindibilità delle due situazioni.

Sez. 6 - 5, **Ordinanza n. 97** del 08/01/2015 (Rv. 634119)

Presidente: Bognanni S. Estensore: Perrino AM. Relatore: Perrino AM. (Conf.)

Agenzia Delle Entrate (*Avvocatura Generale Dello Stato*) contro Nanni L
(Rigetta, Comm. Trib. Reg. della Sicilia, sez. dist. di Catania, 04/10/2012)
177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 358 RICORSO INTRODUTTIVO - IN
GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) – CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA
POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) -
PROCEDIMENTO - PROCEDIMENTO DI PRIMO GRADO - RICORSO
INTRODUTTIVO - IN GENERE - Contestazione della pretesa tributaria -
Impugnazione di iscrizione ipotecaria - Azione proposta direttamente nei
confronti dell'ente creditore - Concessionario vincolato alla decisione del
giudice quale "adiectus solutionis causa" - Azione svolta direttamente nei
confronti del concessionario - Chiamata in causa dell'ente creditore -
Necessità - Individuazione non corretta del legittimato passivo - Irrilevanza
- Fondamento.

La contestazione della pretesa tributaria attuata mediante impugnazione
dell'iscrizione ipotecaria conseguente ad una cartella di pagamento può
essere svolta direttamente nei confronti dell'ente creditore ed il
concessionario è vincolato alla decisione del giudice nella sua qualità di
"adiectus solutionis causa", mentre se l'azione è proposta nei confronti del
concessionario, questi, se non vuole rispondere dell'esito eventualmente
sfavorevole della lite, ha l'onere di chiamare in causa l'ente creditore, in
quanto non ricorre nei motivi di litisconsorzio necessario, sicchè l'erronea
individuazione del legittimato passivo non determina l'inammissibilità della
domanda.

Sez. 6 - 5, **Ordinanza n. 23323** del 31/10/2014 (Rv. 633099)

*Presidente: Cicala M. Estensore: Conti RG. Relatore: Conti RG.
(Conf.)*

Agenzia Entrate (*Avv. Gen. Stato*) contro Ciervo

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Lazio sez. dist. Latina, 20/12/2011)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 294 DISPOSIZIONI COMUNI AI VARI
GRADI DEL PROCEDIMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) – CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA
POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) -
PROCEDIMENTO - DISPOSIZIONI COMUNI AI VARI GRADI DEL
PROCEDIMENTO - IN GENERE - Redditi da partecipazione in società di
capitali - Accertamento nei confronti della società e dei soci -
Impugnazione - Separati giudizi - Sospensione ex art. 295 cod. proc. civ. -
Necessità - Fondamento.

In tema di contenzioso tributario, in caso di pendenza separata di procedimenti relativi all'accertamento del maggior reddito contestato ad una società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio, quest'ultimo giudizio deve essere sospeso, ai sensi del combinato disposto degli artt. 1 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e 295 cod. proc. civ., in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società, costituendo l'accertamento tributario nei confronti della società un indispensabile antecedente logico-giuridico di quello nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, e non ricorrendo, com'è per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario.

Sez. 5, **Sentenza n. 14387** del 25/06/2014 (Rv. 631535)

Presidente: Cappabianca A. Estensore: Perrino AM. Relatore: Perrino AM. P.M. Mastroberardino P. (Diff.)

Lavatura (Berliri ed altro) contro Ag. delle Entrate (Avv. Gen. Stato)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Centrale Roma, 22/04/2008)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 293 PROCEDIMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) – CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - IN GENERE - Presupposto della pretesa tributaria - Configurabilità di una società di fatto - Litisconsorzio necessario - Sussistenza - Fondamento.

La controversia relativa alla configurabilità o meno di una società di fatto ai fini della pretesa tributaria comporta il litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti, che sussiste oltre che nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, in tutti i casi in cui, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti.

Sez. 5, **Sentenza n. 9762** del 07/05/2014 (Rv. 630633)

Presidente: Adamo M. Estensore: Tricomi L. Relatore: Tricomi L. P.M. Zeno I. (Conf.)

Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato) contro Barbiero (Iannuccilli)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Napoli, 11/06/2007)

154 RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - 154 NOTIFICA

RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA

TRIBUTARIA DEL 1972) - MODALITÀ DI RISCOSSIONE - RISCOSSIONE MEDIANTE RUOLI - ISCRIZIONE A RUOLO - CARTELLA DI PAGAMENTO - NOTIFICA - Riscossione delle imposte mediante ruoli - Vizi della notifica della cartella - Litisconsorzio necessario tra Amministrazione e Concessionario - Inconfigurabilità - Anche dal lato attivo - Rispettive legittimazioni di tali soggetti - Fattispecie.

In tema di disciplina della riscossione delle imposte mediante iscrizione nei ruoli, nell'ipotesi di giudizio relativo a vizi dell'atto afferenti il procedimento di notifica della cartella, non sussiste litisconsorzio necessario tra l'Amministrazione Finanziaria ed il Concessionario alla riscossione, né dal lato passivo, spettando la relativa legittimazione all'ente titolare del credito tributario con onere del concessionario, ove destinatario dell'impugnazione, di chiamare in giudizio il primo se non voglia rispondere delle conseguenze della lite, né da quello attivo, dovendosi, peraltro, riconoscere ad entrambi il diritto all'impugnazione nei diversi gradi del processo tributario (Così statuendo, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, rilevando, peraltro, che, nella specie, i vizi accertati nella decisione di primo grado in relazione alla pretesa tributaria riguardavano sia il suo fondamento - iscrizione a ruolo - sia il procedimento notificatorio della cartella, sicché erroneamente era stata esclusa la legittimazione dell'Amministrazione Finanziaria alla sua impugnazione).

Sez. 5, **Sentenza n. 24063** del 16/11/2011 (Rv. 620274)

Presidente: Pivetti M. Estensore: Botta R. Relatore: Botta R. P.M. Sepe EA. (Conf.)

Gestim Srl In Liq (*Preziosi*) contro Agenzia Entrate (*Avv. Gen. Stato*)

(Rigetta, Comm. Trib. Reg. Sez. Dist. Salerno, 23/06/2006)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 293 PROCEDIMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) – CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - IN GENERE - Litisconsorzio necessario nel processo tributario - Imposta di registro - Cessione di azienda - Cedente e cessionario coobbligati in via solidale - Inscindibilità della causa - Esclusione - Fondamento.

028 AZIENDA - 005 CESSIONE - IN GENERE

AZIENDA - CESSIONE - IN GENERE - Imposta di registro - Cedente e cessionario obbligati in via solidale – Processo tributario - Litisconsorzio necessario - Esclusione - Fondamento.

Nel processo tributario, è inapplicabile l'istituto del litisconsorzio necessario alle controversie in tema di imposta di registro, cui deve essere soggetta una cessione di azienda, con riferimento alle posizioni del cedente e del cessionario, tra loro solidalmente coobbligati, poiché il

rapporto di solidarietà non realizza un presupposto dell'indicato istituto, ma, più che determinare l'inscindibilità della causa tra più soggetti nel senso inteso dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 14, comma 1 - il quale postula che la fattispecie costitutiva dell'obbligazione, risultante dai contenuti concreti dell'atto autoritativo impugnato, sia connotata da elementi comuni ad una pluralità di soggetti e che l'impugnazione proposta da uno o più degli obbligati investa direttamente siffatti elementi - pone problemi relativi al rapporto tra giudicati (e, eventualmente, legittima un intervento nel processo, ai sensi del citato art. 14, comma 3).

Estinzione società – conseguenze

Sez. 5, **Sentenza** n. 21773 del 05/12/2012 (Rv. 624261)

Presidente: Pivetti M. Estensore: Valitutti A. Relatore: Valitutti A. P.M. Velardi M. (Diff.)

Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato) contro Lago dei Salici di Regidore Snc ed altri

(Revoca Corte Cassazione, Corte Cass., 10/06/2010)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 293 PROCEDIMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - IN GENERE - Controversia relativa all'accertamento del reddito da partecipazione in società di persone - Estinzione della società per cancellazione dal registro delle imprese - Successione universale del socio - Automaticità - Fondamento - Conseguenze in tema di legittimazione processuale e di litisconsorzio.

In materia di contenzioso tributario, e con specifico riferimento all'accertamento del reddito da partecipazione in una società di persone, in caso di estinzione dell'ente per cancellazione dal registro delle imprese, la qualità di successore universale dello stesso si radica in capo al socio per il fatto stesso dell'imputazione al medesimo del reddito della società in forza del principio di trasparenza ex art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, implicante una presunzione di effettiva percezione del precisato reddito. Ne consegue che, in queste controversie, i soci assumono la legittimazione attiva e passiva alla lite instaurata nei confronti della società - con o senza la partecipazione originaria anche dei soci - per effetto della mera estinzione della società, senza che si ponga alcun problema di integrazione del contraddittorio nei confronti dell'ente ormai estinto.

Sez. 6 - 5, **Ordinanza** n. 28187 del 17/12/2013 (Rv. 629566)

Presidente: Cicala M. Estensore: Bognanni S. Relatore: Bognanni S. P.M. Ceniccola R. (Conf.)

Agenzia Entrate (*Avv. Gen. Stato*) contro Dorval Srl in liquidazione ed altri (*Ebner ed altro*)

(Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Milano, 12/03/2010)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 293 PROCEDIMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) – CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - IN GENERE - Società cancellata dal registro delle imprese - Estinzione - Cartella di pagamento emessa nei confronti della società estinta - Impugnazione - Improcedibilità - Limiti - Rilevabilità "ex officio" della nullità della cartella di pagamento - Ammissibilità - Fondamento.

La cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese ne comporta l'estinzione, con la conseguenza che il ricorso presentato dal liquidatore dell'ente avverso una cartella di pagamento emessa nei confronti della società successivamente alla cancellazione, ancorché per tributi sorti in epoca anteriore alla stessa (nella specie, per IRES e IRAP riguardanti l'anno 2004), è improcedibile per difetto, "ab origine", di legittimazione attiva, dovendosi ritenere l'ammissibilità del ricorso introduttivo - posto che ad un soggetto che venga attinto da un provvedimento astrattamente pregiudizievole va riconosciuto il diritto di difendersi - esclusivamente ai fini della rilevabilità "ex officio" della nullità della cartella di pagamento in quanto emessa nei confronti di un soggetto ormai inesistente.

Sez. 5, **Sentenza n. 21188** del 08/10/2014 (Rv. 632893)

Presidente: Bielli S. Estensore: Tricomi L. Relatore: Tricomi L. P.M. Sepe EA. (Conf.)

Agenzia Entrate (*Avv. Gen. Stato*) contro Selene Srl

(Cassa senza rinvio, Comm. Trib. Reg. Lombardia, 31/01/2008)

100 IMPUGNAZIONI CIVILI - 154 PROCEDIMENTO - IN GENERE

IMPUGNAZIONI CIVILI - CASSAZIONE (RICORSO PER) - PROCEDIMENTO - IN GENERE - Cancellazione della società dal registro delle imprese - Effetti - Estinzione dell'ente e cessazione della sua capacità processuale - Rilevabilità di ufficio in sede di legittimità e cassazione senza rinvio della sentenza - Fattispecie in tema di avvisi di accertamento notificati a società già cancellata per tributi sorti in epoca anteriore.

La cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese determina l'estinzione dell'ente e, quindi, la cessazione della sua capacità processuale, il cui difetto originario è rilevabile di ufficio anche in sede di legittimità e comporta, in quest'ultimo caso, l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata per cassazione. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato senza rinvio la sentenza con cui il giudice di

merito aveva accolto l'impugnazione proposta del liquidatore della società estinta nei confronti di avvisi di accertamento notificati successivamente alla cancellazione della società dal registro delle imprese e relativi a tributi sorti in epoca anteriore).

Sez. 5, **Sentenza n. 11968** del 13/07/2012 (Rv. 623332)

Presidente: Pivetti M. Estensore: Cirillo E. Relatore: Cirillo E. P.M. Del Core S. (Diff.)

Tutto Per La Casa RI In Liquidazione (*Paletta ed altro*) contro Agenzia Entrate (*Avv. Gen. Stato*)

(Dichiara inammissibile, Comm. Trib. Reg. Messina, 25/02/2010)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 293 PROCEDIMENTO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) – CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - IN GENERE - Estinzione di società per cancellazione dal registro delle imprese - Effetti - Prosecuzione del processo nei confronti degli ex soci - Esclusione nel giudizio di legittimità - Fondamento.

154 RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - 176 RESPONSABILITÀ ED OBBLIGHI DEGLI AMMINISTRATORI, DEI LIQUIDATORI E DEI SOCI

RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE - RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - MODALITÀ DI RISCOSSIONE - RISCOSSIONE MEDIANTE RUOLI - ISCRIZIONE A RUOLO - RESPONSABILITÀ ED OBBLIGHI DEGLI AMMINISTRATORI, DEI LIQUIDATORI E DEI SOCI - Estinzione di società per cancellazione dal registro delle imprese - Effetti - Prosecuzione del processo nei confronti degli ex soci - Esclusione nel giudizio di legittimità - Fondamento.

Il processo tributario iniziato in relazione alle imposte sui redditi nei confronti di una società non può proseguire nel giudizio di cassazione, una volta che questa si sia estinta per cancellazione dal registro delle imprese, ad opera o nei confronti degli ex-soci, poiché essi rispondono del pagamento di tali imposte, ai sensi dell'art. 36, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, solo se abbiano ricevuto beni sociali dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione o dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e nei limiti del valore di detti beni, e la necessità di accertare tali circostanze comporta un ampliamento del "thema decidendum" e del "thema probandum" non consentito in sede di legittimità.

Conseguenze dell'annullamento dell'accertamento per vizi formali o altri vizi

Sez. 5, **Sentenza n. 19750** del 19/09/2014 (Rv. 632465)

Presidente: Cappabianca A. Estensore: Virgilio B. Relatore: Virgilio B. P.M. Zeno I. (Parz. Diff.)

Agenzia Entrate (*Avvocatura Generale Dello Stato*) contro Vdc Technologies Spa (*Castellano ed altro*)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Latina, 12/10/2007)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 308 ISTRUZIONE DEL PROCESSO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - DISPOSIZIONI COMUNI AI VARI GRADI DEL PROCEDIMENTO - ISTRUZIONE DEL PROCESSO - IN GENERE - Processo tributario - Natura - "Impugnazione merito" e non "impugnazione annullamento" - Conseguenze - Poteri ed obblighi del giudice tributario - Valutazione sostitutiva - Contenuto - Condizioni - Fattispecie.

Il processo tributario non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio. Ne consegue che il giudice tributario, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi di ordine sostanziale (e non meramente formali), è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria e a ricondurla, mediante una motivata valutazione sostitutiva, alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte. (Nella specie, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza impugnata, che aveva annullato l'avviso di accertamento per l'errata determinazione del "valore normale" dei beni ceduti dalla contribuente, senza provvedere alla nuova determinazione dei ricavi della contribuente secondo il criterio ritenuto legittimo).

Sez. 1, **Sentenza n. 3718** del 04/05/1990 (Rv. 466998)

Presidente: VELA A. Estensore: ANGARANO A. P.M. IANNELLI D. (DIFF)

MIN FINANZE contro SOC CAPO PASSE

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 245 COMMISSIONI TRIBUTARIE - IN GENERE

466998 TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - COMMISSIONI TRIBUTARIE - IN GENERE - GIURISDIZIONE DI MERITO E NON DI ANNULLAMENTO.*

La giurisdizione delle commissioni tributarie non è giurisdizione di annullamento, ma giurisdizione di merito, diretta, cioè, non semplicemente alla verifica della legittimità degli Atti impositivi dell'amministrazione, in sè e per sè considerati, ma allo accertamento della fondatezza della pretesa tributaria. (nella specie, la S.C. ha annullato la decisione della

commissione tributaria centrale, la quale aveva ritenuto illegittima un'ingiunzione, emessa a seguito della revoca di agevolazioni fiscali, perché l'ingiunzione era stata notificata al contribuente prima della scadenza del termine per produrre la documentazione richiesta per poter usufruire delle agevolazioni, ma non aveva pronunciato nel merito della spettanza di tali agevolazioni). (V 5782/88, mass n 460310; (V 1322/86, mass n 444760; (V 2085/85, mass n 439994; (Conf 5352/87, mass n 453934; (Conf 3047/84, mass n 435084).*

Sez. 5, **Sentenza n. 25317** del 28/11/2014 (Rv. 633789)

Presidente: Adamo M. Estensore: Vella P. Relatore: Vella P. P.M. Apice U. (Parz. Diff.)

Agenzia Delle Entrate (Avv. Gen. Stato) contro Nunziata ed altri (Bocchini E)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg.della Campania, 17/12/2007)

177 TRIBUTI (IN GENERALE) - 308 ISTRUZIONE DEL PROCESSO - IN GENERE

TRIBUTI (IN GENERALE) - CONTENZIOSO TRIBUTARIO (DISCIPLINA POSTERIORE ALLA RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - PROCEDIMENTO - DISPOSIZIONI COMUNI AI VARI GRADI DEL PROCEDIMENTO - ISTRUZIONE DEL PROCESSO - IN GENERE - Poteri del giudice tributario - Parziale infondatezza della pretesa fiscale - Valutazione sostitutiva - Quantificazione del debito fiscale - Necessità - Limiti.

Il processo tributario non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio. Ne consegue che, ove il giudice tributario ravvisi la parziale infondatezza della pretesa fiscale (e non anche l'assoluta nullità dell'atto), non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo che la rappresenta, ma è tenuto a quantificare la corretta pretesa dell'Amministrazione, sia pure entro i limiti tracciati dai "petita" delle parti.

Sez. 5, **Sentenza n. 2199** del 31/01/2011 (Rv. 616531)

Presidente: Altieri E. Estensore: Altieri E. Relatore: Polichetti R. P.M. Abbritti P. (Diff.)

Parodi (Odino ed altri) contro Com. Genova (Pafundi ed altro)

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Genova, 26/05/2006)

181 TRIBUTI LOCALI (COMUNALI, PROVINCIALI, REGIONALI) - 295 TASSA RACCOLTA DI RIFIUTI SOLIDI URBANI INTERNI

TRIBUTI LOCALI (COMUNALI, PROVINCIALI, REGIONALI) - TASSA RACCOLTA DI RIFIUTI SOLIDI URBANI INTERNI - Avviso di

accertamento - Impugnazione - Annullamento da parte del TAR della delibera tariffaria - Conseguenze sui poteri del giudice tributario - Annullamento dell'avviso ed individuazione del regime tariffario applicabile - Necessità.

In tema di TARSU, qualora il contribuente abbia impugnato un avviso di accertamento fondato su un regime tariffario poi annullato dal TAR, il giudice tributario, preso atto dell'effetto vincolante della decisione del giudice amministrativo, non può limitarsi al mero annullamento dell'avviso ma, qualora risulti che il contribuente non abbia usufruito del servizio prestato dal Comune, deve individuare ed applicare la disciplina tariffaria che regola il rapporto tributario.