

periodico bimestrale  
dell'Ordine dei Dottori  
Commercialisti e  
degli Esperti Contabili  
di Siracusa  
Spedizione in  
Abb. postale 70%  
Filiale di Siracusa  
Anno XII - N. 3  
(n. 69 dalla fondazione)  
Maggio - Giugno 2008

### sommario

- 2 **R**imettiamoci in moto!  
*di Salvatore Spadaro*
- 4 **L**a sottrazione fraudolenta  
al pagamento di imposte  
(art. 11 D. Lgs. 74/00)  
*di Domenico Piccolo*
- 10 **A**dempimenti degli  
intermediari e regime  
sanzionatorio per  
professionisti  
*di Maria Cristina Bruno*
- 13 **G**iurisprudenza tributaria
- 23 **B**iblioteca

## Giustizia, bene prezioso da Eschilo ai nostri giorni

di Massimo Conigliaro

Come ogni anno, in un rito che piacevolmente si ripete, il Teatro Greco di Siracusa ospita le rappresentazioni classiche e tramanda l'attualità delle tragedie che vengono rappresentate. Ed ogni volta lo spettatore attento coglie il messaggio che l'autore ha voluto trasmettere. Con l'Orestide, l'unica trilogia completa che ci resta di tutto il teatro classico, composta da *Agamennone*, *Coefore*, *Eumenidi*, Eschilo vinse il primo premio, nel 458 a.C. E' passato qualche anno, ma è stato davvero emozionante rileggere il testo – e penso alle *Eumenidi* – nella parte in cui Atena, dea della Giustizia, istituisce il tribunale dell'Aeropago (dal nome della collina di Ares, dove si riuniva): ad una logica di vendetta privata subentra l'istituzione di un Tribunale, con le sue regole, ma anche i suoi limiti. I cittadini, riuniti nell'acropoli di Atene, vengono chiamati a giudicare Oreste che, spinto dal Dio Apollo, aveva ucciso la madre per vendicare la morte del padre Agamennone, avvenuta per mano della stessa madre. Da qui il dilemma: giustificare il gesto, compiuto per precisa

volontà divina, ovvero condannare in ogni caso il matricidio, senza concedere alcuna attenuante? Oreste viene assolto grazie alla parità di voti raggiunta con il parere favorevole di Atena, come a testimoniare l'impossibilità di comprendere con la sola sottigliezza umana l'ambiguità dell'esistenza. Oggi, a distanza di duemila e cinquecento anni, la Giustizia – bene irrinunciabile – è ancora amministrata dai Tribunali, istituzione che non sempre custodiamo con la dovuta attenzione. Ai giudici, siano essi civili, penali o tributari, è affidato il compito di rispondere con equilibrio alle domande di giustizia, da chiunque provengano, e di affidare ai propri provvedimenti la soluzione delle questioni, anche le più controverse, nel pieno rispetto delle garanzie di legge in favore dell'innocente. A tutti noi, sia nella veste di difensori che, in generale, quali cittadini, si impone un obbligo di lealtà processuale e di rispetto per le decisioni, di qualunque tenore esse siano. La Giustizia è un bene troppo importante per essere sacrificato sull'altare delle polemiche. Credo sia utile, ogni tanto, ricordarlo.

www.bapr.it

**PACCHETTO  
PROFESSIONISTI**

La gamma di servizi  
"su misura"  
per te **Professionista**

**PP**

**Ba PR** BANCA AGRICOLA  
POPOLARE DI RAGUSA  
GRUPPO BANCARIO BANCA AGRICOLA POPOLARE DI RAGUSA

# Rimettiamoci in moto!

di Salvatore Spadaro

L'Italia è un paese in seria crisi, forse economicamente a rischio.

Tutti ci chiediamo il perché di un tale stato di cose: crescita zero, stradebito pubblico, crisi di liquidità delle famiglie e delle imprese, invecchiamento della popolazione, diffusa criminalità extranazionale, ecc...

Eppure gli italiani, oltre alla scaltrezza, sono da sempre conosciuti nel mondo come «esportatori di idee e di creatività». Tuttavia, sembra percepirsi un ampio vuoto di idee e di sostanza che si tenta di colmare da ogni direzione con il fascino delle parole e con l'abitudine di apparire.

Berlusconi e Veltroni, non a caso, da buoni comunicatori, hanno scelto nell'ultima tornata elettorale di apparire. Hanno raccontato agli italiani quello che gli italiani avevano bisogno di sentirsi dire: abolizione dell'Ici e del bollo auto, stipendio minimo a mille euro, ecc... Sono stati insomma due attori eccellenti: Veltroni ha recitato il ruolo del ragazzo per bene, del buono, del nuovo; Berlusconi quello dell'uomo esperiente e concreto. Per strategia elettorale, nessuno dei due ha voluto esporsi assumendo impegni concreti circa le liberalizzazioni di energia, acqua, gas, la riduzione degli sprechi nella sanità e nella previdenza, l'arretratezza della pubblica amministrazione, l'impellente necessità di infrastrutture, i temi etici (aborto, coppie di fatto, procreazione assistita), consapevoli probabilmente che i vincitori avrebbero ereditato una situazione economica allarmante, destinata, secondo molti osservatori, ad esplodere.

Le difficoltà dell'Italia sono identificabili in una serie di ritardi strutturali che sono emersi dopo il 2001 in coincidenza con il cambio della lira. Prima di questa data i governi rinviavano le soluzioni ai problemi del paese limitandosi a drogare l'economia attraverso la

svalutazione della lira, grazie alla quale era possibile mantenere costante il potere di acquisto di stipendi e salari, garantire competitività agli esportatori, comprare energia e petrolio a prezzi non soffocanti. Insomma quando si manifestavano delle congiunture sfavorevoli, bastava che le autorità italiane deprezzassero la lira per ristabilire l'equilibrio del sistema e rientrare così dalle emergenze, garantendo ai cittadini gli stessi standard qualitativi di vita, al prezzo, ovviamente, di scaricare gli effetti sul debito pubblico. Con l'avvento dell'euro, le scelte politiche si sono invertite, risultando obbligatoria e prioritaria la riduzione del debito pubblico, a discapito dell'impovertimento delle famiglie. Infatti, se da una parte l'euro ha consentito allo Stato italiano di cancellare parecchi milioni di debito pubblico, dall'altra ha precluso allo stesso la possibilità di correggere il potere di acquisto della moneta interna (prerogativa ora della banca centrale europea), facendo emergere, in meno di cinque anni, la vera faccia del nostro paese: un paese vecchio e stanco, appesantito dai forti ritardi accumulati a partire dagli anni ottanta, che nessuno degli ultimi governi ha inteso superare avviando le necessarie riforme, ora improrogabili: pensioni, pubblico impiego, enti locali e sanità.

Il vero problema dell'Italia è forse che i nostri attuali leaders politici, essendo espressione di questa crisi, non appaiono coloro che possono risolverla, con la conseguenza che la questione della transizione irrisolta verso una Repubblica nuova e moderna sta facendo pagare al popolo italiano un prezzo assai più salato di quello materiale del vivere quotidiano.

Uscire dal coma e rimettersi in moto è comunque possibile. C'è bisogno tuttavia di verità: occorre smettere di raffigurare le cose diverse da quelle che sono, avere la capacità di leggere il futuro, avere il coraggio del cambiamento e, soprattutto, che ognuno faccia fino in fondo la parte che si è assunto di svolgere.

## il dottore commercialista PROFESSIONE E CULTURA

Bimestrale dell'Ordine dei Dottori  
Commercialisti e degli Esperti Contabili  
di Siracusa

**Direttore**  
Gaetano Ambrogio

**Direttore Responsabile**  
Massimo Conigliaro

**Editore**  
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di Siracusa

## Consiglio dell'Ordine di Siracusa

**Presidente**  
Gaetano Ambrogio

**Vice Presidente**  
Alfio Pulvirenti

**Segretario**  
Dino Faranda

**Tesoriere**  
Antonino Trommino

**Consiglieri**  
Rosario Bongiovanni  
Giuseppe Cirasa  
Massimo Conigliaro  
Salvatore De Benedictis  
Salvatore Geraci  
Salvatore Spadaro  
Roberto Zappalà

**Redazione e Amministrazione**  
Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Siracusa  
Via Reno, 21 - 96100 SIRACUSA  
Tel. 0931 64354 - Fax 0931 64027  
www.odcsr.it-giornale@odcsr.it

**Composizione e Stampa**  
Marchese Arti Grafiche - Via Maestranza, 50  
Tel. 0931. 61603 - 96100 SIRACUSA

Reg. Trib. di Siracusa n. 2/97 del 12/2/1997  
Riproduzione Riservata - Diffusione gratuita

*Gli articoli esprimono esclusivamente  
il pensiero personale degli autori  
e non impegnano in alcun modo il giornale*

Numero chiuso in tipografia il 15/07/2008  
Tiratura: 1500 copie



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI SIRACUSA

in collaborazione con



Software per Commercialisti e Imprese

e



PRESENTA

# GE GUIDA AL FISCO 2008-2009

"Il percorso che accompagna lo studio professionale nella gestione degli adempimenti 2008-2009 con il team di relatori professionalmente più preparato, la qualità del materiale didattico, le strutture più confortevoli".

**SIRACUSA** - Ippodromo del Mediterraneo

## LE NOVITÀ FISCALI

<b>STEP 1</b> 13 Novembre 2008	<b>RAFFAELE RIZZARDI</b> Le novità del periodo I provvedimenti del nuovo Esecutivo	<b>GIORGIO MICHELUTTI</b> La disciplina delle Operazioni Straordinarie dopo la Finanziaria 2008
	<b>STEP 2</b> 12 Febbraio 2009	<b>PAOLO RICCI</b> Finanziaria 2009: le imposte dirette

## BILANCI E DICHIARAZIONI

<b>STEP 3</b> 2 Aprile 2009	<b>DARIO DEOTTO</b> Bilancio e Dichiarazione dei Redditi delle Società di Capitali	<b>LUCA DE STEFANI</b> L'IRAP: il nuovo volto del Tributo Regionale
	<b>STEP 4</b> 8 Maggio 2009	<b>DARIO DEOTTO</b> Il Modello Unico 2009

# La sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D. Lgs. 74/00)

---

**di Domenico Piccolo<sup>1</sup>**  
*Consigliere Nazionale CNDCEC*

---

## **Premessa**

Il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, *Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*, regola la fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte nell'art. 11, disponendo che *"Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a lire cento milioni, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva."*

Quest'articolo ha una particolare rilevanza nell'ambito della strategia di lotta all'evasione fiscale, e tuttavia la sua applicazione ha fatto emergere diversi dubbi e problematiche procedurali riconducibili sia all'interpretazione della volontà del legislatore nel codificare l'istituto sia alla terminologia adottata nella norma.

Gli elementi fondamentali della tipologia del reato possono essere rinvenuti già in una disposizione risalente al 1931 e trova nell'art. 388 c.p. una fattispecie simile. Peraltro, la norma più affine

è l'art. 97 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come risulta nel testo modificata dalla legge 413/1991, e descrive una fattispecie improntata ad un'evidente finalità general-preventiva.

L'art. 97 colpiva il contribuente che, per sottrarsi al pagamento di imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti, aveva compiuto, dopo l'avvio di accessi, ispezioni, verifiche o dopo la notifica di atti di accertamento o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o altrui beni tali da rendere in tutto o in parte inefficace l'esecuzione esattoriale ("frode esattoriale", appunto). Tale norma risultava chiaramente molto rigida, sia perché si applicava ai contribuenti fraudolenti che si fossero privati dei beni solo dopo l'intervento della Amministrazione finanziaria sia perché metteva in condizione i più astuti di evitare l'intervento penale. Inoltre il riferimento alle imposte e alle somme "dovute" implicava l'accertamento preventivo dell'ammontare del debito fiscale cui il contribuente aspirava a sottrarsi. Tali caratteristiche hanno reso estremamente difficile il configurarsi della fattispecie prevista dall'art. 97.

Con il d.lgs. n. 74/2000 il legislatore ha cercato di rimuovere gli ostacoli all'applicazione della norma, eliminando il presupposto rappresentato dall'intervento di accessi, ispezioni, verifiche o di altri fatti ad essi equiparati, nonché il riferimento alle imposte e sanzioni "dovute" che di fatto subordinava l'iter penale ad accertamenti di carattere esclusivamente tributario.

## **Considerazioni generali**

La dottrina, in generale, ritiene che la natura di

---

<sup>1</sup> Testo della relazione tenuta a Siracusa il 23 maggio 2008 nel convegno dal titolo *"Reati tributari: misure preventive e nuovi rischi penali"* organizzato dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Siracusa in collaborazione con l'Ordine degli avvocati di Siracusa ed il Centro di Diritto Penale Tributario.

“reato proprio” della fattispecie delimita la soggettività attiva ai contribuenti per i quali sia già sorta un’obbligazione tributaria suscettibile di superare il tetto dei cento milioni di lire (€ 51,645.69). In materia di imposizione diretta, sembra corretto individuare l’insorgere dell’obbligazione fiscale con il possesso dei redditi oggetto di tassazione e non invece, ad esempio, con la scadenza del termine di versamento (vale a dire che è necessario determinare quando si perfezioni il presupposto di fatto della tassazione per il contribuente); in materia di imposta sul valore aggiunto tale presupposto si realizzerebbe con la cessione dei beni assoggettati a tale tributo.

Prima di affrontare le problematiche più delicate connesse con la configurazione del reato è opportuno evidenziarne alcuni elementi costitutivi.

L’elemento costitutivo della “*frode sottrattiva*” è dunque l’esistenza di un credito di imposta non inferiore a € 51.645,69, ma non occorre che sia stato definitivamente accertato in sede tributaria, bensì è sufficiente che sia concretamente configurabile, in modo da consentire agli uffici competenti di tutelare il credito tributario attraverso l’inibizione dei possibili comportamenti fraudolenti di per sé astrattamente idonei a rendere anche solo in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, indipendentemente dall’esito di tale procedura (come, ad esempio, nei casi in cui il contribuente occulti i propri beni per impedire il soddisfacimento della pretesa dell’Erario, prosciugando i propri conti, cedendo i propri immobili senza versare in banca quanto incassato o versando il corrispettivo su conti esteri e così via).

Secondo la dottrina prevalente, il giudice penale dovrebbe formulare un giudizio sull’effettiva messa in pericolo del bene protetto, anche a prescindere dalla concreta impossibilità da parte dello Stato di recuperare il credito d’imposta. In questo caso non sarebbe necessario che la procedura di riscossione coattiva sia stata in concreto promossa,

in quanto l’ipotesi di reato si configurerebbe anche quando il debitore soddisfi il debito d’imposta prima dell’inizio dell’azione esecutiva fiscale (una sorta di tutela anticipata).

**In altri termini, sarebbe necessario, per il perfezionamento del reato, solo che l’alienazione simulata o gli altri atti fraudolenti sui beni siano idonei ad impedire il soddisfacimento totale o anche parziale del Fisco, indipendentemente dal fatto che questa conseguenza si sia verificata.**

La stessa relazione ministeriale al decreto evidenza che, la “tutela è stata opportunamente avanzata, richiedendo, ai fini della perfezione del delitto, la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione – idoneità da apprezzare, in base ai principi, con giudizio ex ante – e non anche l’effettiva verifica di tale evento”.

Certo, esiste un rischio di un’eccessiva dilatazione della norma in sede applicativa, perché non è univoco il senso della locuzione “*atti fraudolenti*” di cui all’art. 11, e manca l’indicazione dell’arco temporale che ne circoscrive la rilevanza penale (resta fermo naturalmente il limite dell’eventuale prescrizione).

#### **Concetto di “atto fraudolento”**

In primo luogo quindi è opportuno circoscrivere il concetto di atti fraudolenti, per i quali si ricorre spesso all’ipotesi costituita dall’alienazione simulata.

È utile in proposito citare proprio la Corte di Cassazione che definisce il concetto di atto fraudolento quale “qualsiasi artificio, inganno o menzogna concretamente idoneo a conseguire l’evento del reato”<sup>2</sup>. Si ha mezzo fraudolento dunque quando attraverso un’attività di simulazione o dissimulazione viene rappresentata come apparentemente regolare una situazione in realtà irregolare (come

<sup>2</sup> Cass. 17 luglio 1998, n. 8443, in Guida al diritto, 98, 36, 68, e Cass. Pen. 99, 2, 541.



indica l'etimologia del termine usato dal legislatore, dal latino *fraus*, inganno).

La dottrina ritiene l'aspetto della fraudolenza autonomo requisito della fattispecie, che deve essere effettivamente accertato dal giudice, indipendentemente dal requisito dell'idoneità depauperatoria dell'atto, che da solo non sarebbe rilevante ai sensi dell'art. 11. In effetti, la norma si riferisce invece agli atti depauperatori che artificiosamente determinino la dispersione dei beni del contribuente, ma non fornisce indicazioni in merito ad atti che non sono simulati né fraudolenti, anche qualora siano idonei a generare un pericolo per il bene tutelato.

Sembra, quindi, corretto affermare che “non ogni atto depauperatorio, quand'anche dolosamente preordinato ad impedire il soddisfacimento coattivo del credito tributario, può venire in rilievo nell'economia applicativa della norma, ma solo quello al quale si accompagna un qualche artificio atto ad impedire o a sviare la possibile reazione del fisco: in difetto di questo la ‘difesa’ del credito tributario dovrà rimanere affidata agli strumenti civilistici fruibili anche dagli altri creditori”<sup>3</sup>.

In pratica, non sarebbe rilevante nell'ambito dell'art. 11 una donazione anche per un valore considerevole e, dunque, in grado di impedire la realizzazione dell'interesse dell'Erario; al contrario, potrebbe acquisire rilevanza penale una compravendita che dissimulasse una donazione.

Chiarire tale ambiguità sarebbe importante in quanto l'estensione della rilevanza penale a tutti gli atti depauperatori, ancorché privi dell'attitudine fraudolenta, entrerebbe in conflitto con la ratio di fondo del legislatore: depenalizzare “il mero inadempimento dell'obbligazione pecuniaria avente ad oggetto l'imposta ed i relativi accessori una volta che il contribuente abbia compiutamente e correttamente assolto il dovere di dichiarazione”<sup>4</sup>. Secondo una consolidata giurisprudenza, in questo delitto disciplinato dalla normativa penale sono

punibili atti negoziali e non negoziali: relativamente ai primi si ritiene che il delitto si perfezioni quando sia provata la divergenza tra il volere interno del contribuente rispetto alla dichiarazione negoziale; mentre la frode della condotta non negoziale risulterebbe dalla materiale sottrazione dei propri beni alla garanzia del credito dell'Erario. Perché la condotta del contribuente integri il delitto in parola, è necessario quindi che la stessa sia idonea a rendere in tutto od in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Questo giudizio è formulato *ex ante* dal giudice senza che sia necessario accertare se effettivamente, quindi con una valutazione *ex post*, la procedura di riscossione sia stata anche solo in parte inutile.

### Rilevanza temporale

Come accennato, l'art. 11 non fornisce indicazioni in merito alla rilevanza temporale della condotta delittuosa. In dottrina si ritiene peraltro che la mancanza di indicazioni sugli elementi temporali non sia circostanza da cui evincere che il legislatore abbia voluto slegare la fattispecie da qualsiasi limite di carattere temporale.

Viceversa, con lo scopo di evitare un'ingiustificata dilatazione dell'imputazione, è ragionevole ritenere che il debito d'imposta debba già sussistere quando il contribuente ponga in essere l'atto fraudolento, affinché si delinei predisposizione offensiva verso il bene che la norma vuole tutelare.

E d'altro canto la dottrina ritiene anche che l'atto depauperatorio posto in essere dal contribuente debitore d'imposta non abbia natura offensiva se il patrimonio dello stesso a garanzia del credito dell'Erario sia ancora tale da soddisfare le pretese creditorie: questo perché la configurazione del reato, si ritiene, sarebbe subordinato ad un pericolo concreto e non presunto di mancata possibilità di soddisfacimento dell'Erario.

Da qui si rileva di nuovo la natura di soggetti-

<sup>3</sup> V. Napoleoni, *I Fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, Ipsoa, 2000, pag. 204.

<sup>4</sup> Relazione governativa al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, *Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*.

vità ristretta del reato in quanto autore dell'illecito può essere esclusivamente il contribuente che, nel momento in cui compie l'atto fraudolento, sia già obbligato al pagamento di una somma di danaro complessivamente superiore ad € 51.645,69.

### *La procedura esecutiva*

Un ultimo punto ha generato discussioni sia in dottrina sia in giurisprudenza e merita di essere approfondito. Con una sentenza del 26 gennaio 2005 la Cassazione aveva ritenuto che il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte previsto dall'art. 11 fosse configurabile ove ricorrero i seguenti elementi: **a) l'esistenza di specifiche procedure di riscossione di imposte dirette sui redditi o sul valore aggiunto; b) l'individuazione di attività fraudolente miranti a frustrare tali procedure esecutive; c) l'identificazione dell'ammontare delle somme non corrisposte in misura superiore alla soglia fissata dal legislatore in € 51.645,96.** In sostanza, la norma avrebbe trovato applicazione non in relazione a generiche manovre fraudolente finalizzate all'evasione ma solo in presenza di atti fraudolenti volti a rendere inefficaci le procedure di riscossione coattiva che sarebbero dovute già esistere nel momento in cui fosse stato compiuto l'atto fraudolento<sup>5</sup>.

Peraltro, questa interpretazione era in conflitto con l'intenzione del legislatore che rispetto, aveva eliminato dalla previsione punitiva dell'art. 97 del d.P.R. n. 602/1973 il presupposto rappresentato dall'avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o dalla preventiva notificazione all'autore della manovra fraudolenta, e in generale di atti di accertamenti o iscrizioni al ruolo, con l'obiettivo di ampliarne l'ambito di applicazione, come evidenziato al par. 3.2.3 della relazione ministeriale al d.lgs. n. 74/2000. Tale interpretazione escludeva invece dalla fattispecie tutti gli atti depauperatori compiuti dopo il sorgere dell'obbligo di

imposta, ma prima della procedura di riscossione coattiva e che su tale procedura avrebbero potuto comunque generare effetti negativi.

La dottrina sottolineava invece che l'accertamento dell'idoneità dell'atto a vanificare il soddisfacimento dell'interesse erariale, se collegato alla procedura esecutiva, avrebbe potuto trasformarsi nell'accertamento di una effettiva impossibilità a recuperare in via coattiva il credito d'imposta e, dunque, nell'accertamento di un danno e non semplicemente di un pericolo per il bene da difendere.

Dunque con la sentenza n. 659/32282 del 2007 i giudici della Cassazione hanno ribaltato la precedente interpretazione e hanno affermato che l'interesse tutelato dalla norma va ricondotto nell'ambito dell'art. 53 della Costituzione, con riguardo alla regolare ed efficace percezione dei tributi da parte dello Stato. Inoltre con la precedente sentenza n. 381/17071 del 2006, la Cassazione, contrariamente a quanto affermato con la sentenza 132/9251 del 2005, ha anche specificato che per la sussistenza del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte non occorre che il contribuente sia stato posto in qualche modo in condizione di aspettarsi un'azione esecutiva da parte degli uffici tributari né che tale azione esecutiva debba essere in atto, anche se parte della dottrina reputi ancora necessario che l'interessato sia a conoscenza dell'esistenza di una procedura di accertamento nei suoi confronti da parte degli organi competenti all'accertamento tributario. Si sostiene, infatti, che sarebbe difficile dimostrare la presenza dell'elemento psicologico richiesto dalla disposizione in capo al contribuente qualora non si sia verificato alcuno di quei "fatti", previsti dalla disposizione abrogata (accessi, ispezioni, ecc.), che lo abbiano messo in allarme spingendolo al compimento di un atto fraudolento idoneo a svilire il recupero del credito da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Al contrario, altri autori sposano la tesi più recente della Cassazione, richiedendo, altresì, la

<sup>5</sup> Cass. Sez. VI, sent. n. 9251 del 26 gennaio 2005.

preesistenza di un debito tributario rispetto al comportamento fraudolento o simulato posto in essere dal contribuente.

L'attribuzione di accertamento della sussistenza della situazione di pericolo spetta invero al giudice; la verifica della condotta del contribuente e della sua idoneità depauperatoria va effettuata caso per caso, sulla base delle circostanze in quel momento conoscibili dallo stesso giudice. Anche da questa considerazione alcuni autori ritengono derivi l'irrelevanza sia dell'esistenza di una procedura esecutiva in atto (o della previa effettuazione di accessi da parte della polizia tributaria o della notificazione di atti di accertamento da parte degli uffici finanziari) sia, a maggior ragione, della verifica dell'inefficacia dell'esecuzione esattoriale. A supporto della tesi, la Cassazione richiama la posizione sia della dottrina sia del legislatore che nella relazione al decreto ha deliberatamente soppresso il presupposto rappresentato, sotto la previgente normativa, dall'effettuazione di accessi, ispezioni, ecc., proprio al fine di apprestare una tutela avanzata.

Infine, per affermare o escludere la configurabilità del credito d'imposta, la Corte sottolinea che il giudice potrebbe anche apprezzare liberamente le decisioni delle Commissioni tributarie ancorché non ancora definitive.

#### *Prassi dell'Amministrazione finanziaria*

Anche l'Amministrazione finanziaria, dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000, ha fornito chiarificazioni relative alla necessità o meno dell'esistenza della procedura di riscossione e con la circ. n. 154/E del 4 agosto 2000, ha specificato, fra l'altro, che il reato si perfeziona con "la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione, e non anche l'effettiva verifica dell'evento". La soglia di punibilità va riferita all'ammontare complessivo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni amministrative, al cui pagamento il contribuente intendeva sottrarsi.

Espressamente la circ. n. 154/E del 2000, in ordine alla clausola "salvo che il fatto non costituisca reato più grave" esclude il concorso con il

reato di bancarotta fraudolenta documentale, ritenuto prevalente rispetto all'ipotesi delittuosa in esame". La fattispecie di bancarotta fraudolenta è verosimilmente destinata a soppiantare la fattispecie in esame laddove il contribuente sia assoggettabile a fallimento e, soprattutto, il Fisco (o altro creditore) ne riesca ad ottenere la dichiarazione di fallimento.

Successivamente, ad integrazione di quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate, la Direzione regionale del Piemonte, con circ. n. 114972 del 30 novembre 2000, ha puntualizzato che "*Questo delitto è radicalmente diverso rispetto al previgente art. 97 del D.P.R. n. 602 del 1973 e presenta elementi caratteristici tali da far ritenere necessaria una particolare attenzione da parte degli uffici*".

"Il delitto presuppone l'esistenza di un debito tributario non ancora assolto di importo superiore a 100 milioni di lire. Tale debito può derivare sia dal mero inadempimento di una obbligazione di versamento di un tributo, correttamente determinato e liquidato, sia dalla commissione di una violazione sostanziale, anche soltanto di natura amministrativa. Il delitto si configura anche qualora l'atto fraudolento sia commesso anteriormente alla data in cui l'Amministrazione finanziaria abbia constatato l'inadempimento del versamento o la violazione sostanziale".

*Inoltre, al fine di scoprire l'avvenuta commissione dei fatti previsti dalla norma, la Direzione regionale del Piemonte ha fornito agli uffici le seguenti indicazioni operative: "Ogni qual volta l'ufficio abbia comunque notizia di un'avvenuta evasione per un importo (comprensivo della maggiore imposta, interessi e sanzioni) superiore a 100 milioni, anche se non penalmente rilevante, esso ha l'onere di controllare (dall'Anagrafe tributaria o da altri elementi a disposizione) se il contribuente, rappresentante legale o negoziale, o altri soggetti, abbiano posto in essere negozi giuridici aventi ad oggetto beni di proprietà del contribuente in epoca successiva rispetto alla data di commissione della violazione fiscale. In caso positivo, l'ufficio avrà cura di svolgere accurate indagini al fine di accertare se tali negozi giuridici in*



realtà rappresentino un'alienazione simulata o altro atto fraudolento diretto ed idoneo a rendere in tutto o in parte inefficace l'eventuale procedura di riscossione coattiva, che potrebbe essere attivata (o sia stata già avviata) in relazione alla commessa evasione. A tal fine, è opportuno verificare la presenza all'Anagrafe tributaria di atti di natura patrimoniale registrati (o che vengono presentati per la registrazione), stipulati in via diretta o indiretta, dal debitore d'imposta. In tale ricerca, occorre prestare attenzione a quegli atti dai quali si evinca che le parti contraenti siano tra loro legate da un vincolo di parentela, desumibile, ad esempio, dall'identico cognome o dalla medesima residenza dichiarata nell'atto, nonché anche ai seguenti atti:

- affitto o cessione d'azienda;
- cessione di crediti;
- trasformazione, fusione, scissione, scioglimento di società;
- atti di riconoscimento di debiti e passività;
- intestazione fiduciaria di beni con conferimento del potere di amministrarli e obbligo di restituzione degli stessi dopo il conseguimento dello scopo.”.

### Conclusioni

In conclusione, sembra preferibile l'opinione dominante in dottrina secondo cui il reato in esame, sebbene presupponga un debito di imposta in capo al soggetto agente, non richiede, invece, la verifica di un danno effettivo a carico dell'Erario, essendo sufficiente la messa in pericolo da accertarsi in concreto del bene giuridico tutelato e, quindi, l'idoneità dell'atto fraudolento e depauperatorio a frustrare l'interesse dell'Erario alla riscossione del tributo, a prescindere dalla instaurazione della procedura di riscossione coattiva del credito d'imposta e dall'esito della stessa.

Tirando le fila del discorso si deve rilevare che ciò che rileva ai fini della configurazione del reato ex art. 11 è, dal punto di vista oggettivo, l'idoneità degli atti sottrattivi mentre dal punto di vista soggettivo il dolo specifico di sottrazione.

È alla stregua di detti elementi costitutivi che deve essere valutato il momento penalmente rile-

vante del procedimento tributario.

La sottrazione fraudolenta compiute *durante la verifica fiscale*, pur se idonee a vanificare la procedura esecutiva, non possono essere considerate penalmente rilevanti attesa la difficoltà per il giudice penale di accertare rispetto ad esse la sussistenza dell'elemento soggettivo.

In questo momento del procedimento impositivo il contribuente non ha ancora conoscenza del *se e del quanto dovrà pagare*, né del resto se il quantum superi la soglia fissata; con la conseguente oggettiva difficoltà di dimostrare la necessaria finalità di evadere imposte in vista della quale il soggetto deve agire ex art. 11.

In definitiva le considerazioni svolte nel presente lavoro evidenziano che dopo otto anni dall'entrata in vigore della nuova disciplina dei reati tributari -avvenuta con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74- non risulta ancora chiaro il rapporto intercorrente tra l'abrogata disposizione di frode nell'esecuzione esattoriale ( ex comma 6 dell'art. 97 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602) e la nuova di sottrazione fraudolenta alle imposte di cui all'art. 11 dell'anzidetto decreto legislativo.

Nel passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina, infatti, la fattispecie in commento ha cambiato pelle tramutando da reato di danno a reato di pericolo; nonostante questa anticipazione di tutela, tuttavia, la giurisprudenza fino a tutt'oggi continua a ricostruire tale reato attraverso la lente deformante del passato. (cfr. Corte di Cassazione, Sez. III penale, Sentenza n. 826/15864 del 27/02/2001; Corte di Cassazione, Sez. III penale, Sentenza n. 543/16727 del 19/03/2004; Corte di Cassazione, Sez. VI penale, Sentenza n.132/9251 del 09/03/2005; Corte di Cassazione, Sezione II penale, Sentenza n. 230/7600 del 09/02/2006; Corte di Cassazione, Sezione III penale, Sentenza n. 381/17071 del 04/04/2006; Corte di Cassazione, Sezione III penale, Sentenza n. 659/32282 del 03/06/2007; Corte di Cassazione Sentenza n. 14720 del 09/04/2008).



*Indagini finanziarie e trasmissioni telematiche***Adempimenti degli intermediari e regime sanzionatorio per professionisti****di Maria Cristina Bruno<sup>1</sup>***dottore commercialista, Vice Presidente del  
Centro di Diritto Penale Tributario***PREMESSA**

C'era una volta il modello 740 "formato PC", da compilare in triplice copia, a mano o con la macchina da scrivere.....A quasi dieci anni dalla nascita del "Fisco telematico" (4 gennaio 1999), la Finanziaria 2007 (legge 296/2006) ha introdotto importanti novità in materia di sanzioni applicabili agli intermediari abilitati all'invio telematico. L'articolo 1, commi 33 e 34, ha modificato la disciplina delle sanzioni applicabili alle violazioni previste dagli artt. 7bis e 39 del dlgs. 241/1997, ricondotte alla disciplina delle sanzioni amministrative tributarie contenute nel dlgs. 472/1997. Si evince quindi che è esclusa l'applicabilità dell'articolo 13 della legge 689/1981.

Alle violazioni compiute dagli intermediari abilitati non si applica il *cumulo giuridico* per il ravvedimento operoso di più violazioni (per omessa o tardiva trasmissione). Nel caso di tardiva trasmissione del modello Unico ci si potrà ravvedere con una unica sanzione (ridotta ad un 1/8 del minimo 516, euro 64) e non con tante sanzioni quante sono le dichiarazioni contenute nel modello Unico. La violazione dell'intermediario è una sola, legata alla trasmissione di un file telematico contenente l'intero modello Unico. Viceversa, se il ravvedimento fosse a carico del contribuente, questi dovrebbe

calcolarlo sulla base di tante sanzioni ridotte quante sono le dichiarazioni contenute nel modello Unico.

Nel caso di *omessa o tardiva trasmissione telematica* delle dichiarazioni gli intermediari possono accedere all'istituto della *definizione agevolata* (art. 16 dlgs. 472/97) pagando € del minimo della sanzione entro i termini per la presentazione del ricorso. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

Per l'Agenzia delle Entrate, l'omessa trasmissione telematica della dichiarazione da parte dell'intermediario, si configura solo nell'ipotesi di trasmissione non effettuata, o non andata a buon fine. La locuzione in base alla quale *si considerano omesse le dichiarazioni presentate con un ritardo superiore ai 90 giorni* (art. 2 comma 7 DPR 322/98) vale solo per il contribuente e non può essere applicata al soggetto intermediario. Per le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2007, nel rispetto del principio di legalità, cosiddetto *favor rei*, gli uffici non hanno l'obbligo di comunicare i provvedimenti sanzionatori ai competenti ordini professionali.

Il nuovo regime delle sanzioni (legge 296/06) prevede che l'inizio delle attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria ex art. 13 dlgs.472/97 precluda all'intermediario la possibilità di accedere al ravvedimento operoso. In relazione agli atti di contestazione emessi dal 1° gennaio 2007, il nuovo art. 39 comma 1 bis del dlgs 241/97 consente agli intermediari di avvalersi del disposto previsto all'art. 16 comma 3 del dlgs

<sup>1</sup> Sintesi dell'intervento tenuto a Milano il 1° luglio 2008 nel convegno dal titolo "Le Indagini Finanziarie" organizzato dalla Camera Tributaria degli Avvocati di Milano, dal Centro di Diritto Penale Tributario e dalla Direzione Regionale per le Entrate della Lombardia.

472/97 (definizione agevolata). Così facendo si escludono le eventuali sanzioni accessorie.

Con riferimento all'autore della violazione, la circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 11/E del 19/02/2008 specifica che, in caso di dichiarazioni trasmesse da studi associati, il responsabile della violazione è individuato nel singolo professionista che ha richiesto l'abilitazione e che provvede all'invio telematico, e non nello studio.

E ancora. Nessuna sanzione potrà essere emessa nei confronti dell'intermediario *per infedele rilascio del visto di conformità o di asseverazione*, allorché il contribuente provveda alla presentazione di una dichiarazione integrativa o correttiva volta ad eliminare le cause determinanti l'infedeltà stessa del visto o dell'asseverazione.

## 1. MODALITÀ DI PAGAMENTO ON-LINE (obbligo F24)

L'art. 34 comma 49 DL 223/2006 ha disposto (a partire dal 1° ottobre 2006), per tutti i soggetti titolari di partita IVA, l'*obbligo di versamento delle imposte e dei contributi* in via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati.

Giova ricordare che l'attuale normativa dispone l'obbligo di utilizzo del modello F24 senza prevedere uno specifico regime sanzionatorio.

Il DL 223/06 trasforma in obbligo la facoltà di pagamento con la procedura telematica per tutti i soggetti IVA. Esistono ancora casi particolari che possono utilizzare l'F24 cartaceo.

Il versamento telematico dei tributi può essere effettuato:

- direttamente
- tramite intermediari abilitati
- con il sistema *remote/home banking* tramite lo standard CBI (particolare servizio di remote banking che consente al cliente, che stipula un contratto con una banca, di operare su qualsiasi conto corrente, acceso anche presso altre banche).

Il pagamento tramite intermediario prevede alcuni passaggi preliminari:

- l'abilitazione ENTRATEL
- la sottoscrizione di apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate

- la richiesta di autorizzazione da parte dei propri clienti ad effettuare i pagamenti on line. Deve essere rilasciata in forma scritta all'intermediario e conservata per almeno 10 anni.

Per gli intermediari abilitati, a partire dal 2002, l'Agenzia delle Entrate ha predisposto il servizio "*F24 cumulativo*" allo scopo di consentire di effettuare i versamenti dovuti dai loro clienti. È infatti possibile inviare cumulativamente le deleghe di versamento degli assistiti.

La banca effettua il versamento solo se c'è:

- corrispondenza tra intestatari del conto corrente e del mod. F24
- capienza del conto

In caso di mancato addebito, il versamento dovrà considerarsi omesso e potrà essere effettuato nuovamente, con pagamento di sanzioni ed interessi, avvalendosi del ravvedimento operoso.

Dal 3 luglio 2007, gli intermediari abilitati al servizio Entratel, possono presentare "on line" i modelli F24 per conto dei contribuenti che ne fanno richiesta, con un addebito unico sul conto corrente bancario o postale dell'intermediario delle somme complessivamente dovute. I contribuenti, possono quindi consegnare contante, assegni o altri mezzi di pagamento, all'intermediario, che eseguirà i pagamenti con addebito sul proprio conto corrente. Gli intermediari devono necessariamente acquisire dai contribuenti una specifica autorizzazione che, insieme ad eventuali revoche, deve essere conservata e custodita per dieci anni.

## 2. "CASSETTO FISCALE"

Dal settembre 2004, l'Agenzia delle Entrate ha concesso l'accesso agli intermediari autorizzati al "*cassetto fiscale*" onde permettere la consultazione, e della propria situazione, e di informazioni fiscali riguardanti i propri clienti. Dal 2004 ad oggi è notevolmente aumentato l'accesso al servizio, tanto da ritenere che la validità temporale limitata assegnata inizialmente (due anni dalla sottoscrizione, salvo revoca o rinnovo) sia da superare.

Possiamo a tutt'oggi distinguere due tipi di intermediari: i soggetti tenutari delle scritture contabili e che, per conto del cliente, provvedono alla

compilazione e invio telematico delle dichiarazioni fiscali, e coloro che, invece, si limitano a trasmettere le dichiarazioni fiscali già predisposte dal cliente. Ai primi, dovrebbe essere consentita una validità temporale sino a revoca, e non limitata invece a due anni, in quanto qualsiasi altro tipo di comunicazione, quale la sostituzione dell'intermediario o la cessazione dell'attività, sarà sempre a conoscenza dell'amministrazione finanziaria.

Agli intermediari che invece provvedono esclusivamente alla trasmissione telematica di qualsiasi tipo di documento fiscale, evidenziando che la compilazione è stata effettuata dal cliente, ben venga la limitazione temporale attualmente in vigore. La nuova ricezione degli avvisi di irregolarità, gli obblighi di trattamento degli avvisi di irregolarità (è interesse dell'intermediario anteporsi al cliente per verificare che gli errori non siano a lui imputabili), fanno sì che la validità temporale della delega possa ricadere proprio nei momenti di bisogno di accesso al "cassetto fiscale". Sarebbe opportuno che l'intento dell'amministrazione finanziaria fosse proprio quello di semplificare il rapporto tra la stessa amministrazione e l'intermediario.

### 3. INVII TELEMATICI E REGIME SANZIONATORIO

Alla luce della Finanziaria 2007, gli intermediari che non trasmettono, o inviano in ritardo, la dichiarazione possono fruire del ravvedimento operoso. L'art. 7bis del dlgs 241/97 prevede che, in caso di *omessa o tardiva trasmissione* telematica della dichiarazione, si applica nei confronti degli intermediari la sanzione amministrativa da 516 a 5.164 euro. La specifica sanzione a carico dell'intermediario può essere ridotta ad 1/8 del minimo se la dichiarazione viene trasmessa con un ritardo non superiore a 90 giorni; al contribuente saranno irrogate le sanzioni per tardiva presentazione della dichiarazione. Si ricorda che la violazione di omessa dichiarazione è imputabile al contribuente, al quale è fatto obbligo di verificare il puntuale adempimento da parte degli intermediari: in difetto (verificandosi quindi la *culpa in vigilando*), il contribuente risponde autonomamente della sanzione per l'o-

missione. In sostanza, se l'intermediario non trasmette e il contribuente non verifica che l'esatto adempimento sia stato effettuato, il contribuente risponde per la violazione di omessa dichiarazione, mentre l'intermediario per la sanzione da 516 a 5.164 euro per non averla trasmessa. Si ricorda che la "prova" della presentazione della dichiarazione è data oggi dalla comunicazione con la quale l'Agenzia delle Entrate attesta l'avvenuta ricezione.

### 4. CUMULO GIURIDICO E VISTI INFEDELI

Alle violazioni compiute dagli intermediari abilitati non è possibile applicare il cumulo giuridico per il ravvedimento operoso di più violazioni per omessa o tardiva trasmissione. Da ciò deriva che, nel caso di *tardiva trasmissione del modello Unico* l'intermediario potrà ravvedersi calcolando un'unica sanzione e non tante sanzioni quante sono le dichiarazioni contenute nel suddetto modello unificato. Ciò perché la violazione dell'intermediario è di fatto una sola, ed è legata alla trasmissione del file telematico contenente l'intero modello unificato. Nell'ipotesi in cui il ravvedimento facesse carico invece al contribuente, quest'ultimo dovrebbe procedere al calcolo del ravvedimento sulla base di tante sanzioni ridotte quante sono le dichiarazioni che sono confluite nel modello Unico. I soggetti abilitati che rilasciano un visto infedele potranno sanare la violazione entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 52/E del 27 settembre 2007 chiarisce che, sia la contestazione della violazione sia l'irrogazione della sanzione, competono alle Direzioni Regionali che potranno notificare l'atto di irrogazione delle sanzioni entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

*Interessante sentenza della Corte di Cassazione su un caso affrontato dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia – Sezione Staccata di Siracusa*

## Revocazione per errore di fatto consentita solo nel caso di sentenze non più impugnabili

*Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Papa Rel. Marigliano, Sentenza n. 10274 del 13 febbraio 2008 (dep. 21 aprile 2008).*

**FATTO** – G.P. impugnava innanzi alla C.T.P. di Siracusa un avviso di accertamento con il quale l'Ufficio ILDD. di Noto aveva recuperato a tassazione un maggiore reddito derivante da cessazione di attività D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 53, comma 2, per beni che erano rimasti nella disponibilità del contribuente, deducendo che per l'eventuale recupero di beni strumentali sarebbe stato, invece, applicabile Il art. 54, comma 1, st. D.P.R.. La C.T.P. accoglieva il ricorso e, su gravame dell'Ufficio, la C.T.R. della Sicilia riformava la sentenza impugnata, ritenendo legittima l'applicazione del cit. D.P.R. art. 54, come dedotto dall'A.F. sin dalla costituzione in giudizio di primo grado.

Avverso questa decisione il contribuente adiva la Corte di cassazione che respingeva il ricorso con sentenza n. 3257 del 17.1 - 6.3.2002. In data 27.3.2002 il contribuente chiedeva la revocazione della sentenza della C.T.R. n. 314/4/2000, depositata il 16.2.2001, ai sensi dell'art. 395 c.p.c., nn. 4 e 5, deducendo l'errore di calcolo eseguito dal primo Giudice ai fini della determinazione della plusvalenza da recuperare a tassazione nonché nell'aver ritenuto soggetto ad ILOR lo stesso contribuente; rilevava, inoltre, un contrasto tra giudicati. La C.T.R. adita accoglieva la richiesta, revocando la sentenza ed annullando l'avviso di accertamento.

Avverso questa decisione propone ricorso per cassazione il Ministero dell'economia e delle

finanze e l'Agenzia delle entrate sulla base di due motivi. Resiste con controricorso il contribuente.

**DIRITTO** - Con il primo motivo l'A.F. deduce l'inammissibilità del ricorso per revocazione per tardività per essere stato proposto il 27.3.2002, oltre il termine di un anno e 46 giorni previsto dalla legge a pena di decadenza, in quanto la sentenza della C.T.R. impugnata era stata depositata il 6.2.2001.

Con la seconda censura si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64, e art. 395 c.p.c., nn. 4 e 5, nonché omessa, insufficiente ed illogica motivazione per avere la C.T.R. statuito sull'istanza di revocazione senza esaminare le eccezioni di inammissibilità proposte dalla resistente Amministrazione.

Contesta, inoltre, che, nella specie, sussistessero degli errori di fatto, essendo di diritto le censure avanzate dal contribuente, sulle quali, peraltro, si era già espressa la Corte di cassazione in modo sfavorevole per P.G..

Parte ricorrente deduce che anche sul preteso contrasto con precedente giudicato, rilevato dal contribuente, si era pronunciata in senso negativo la Corte di cassazione per cui su detti punti si era formato il giudicato.

Nel controricorso il contribuente deduce l'inammissibilità del ricorso per cassazione sia perché proposto avverso una sentenza emessa dalla C.T.R. in sede di revocazione sia per avere il resistente in pendenza del ricorso per revocazione richiesta la definizione agevolata della controversia L. n. 289 del 2002, ex art. 16.



Il primo motivo di ricorso è infondato.

Sostiene erroneamente l'A.F. che il ricorso per revocazione avanzato dal contribuente nei confronti della sentenza della C.T.R. n. 314/4/00 fosse inammissibile perché proposto dopo oltre un anno e quarantasei giorni; tale tesi è errata, forse frutto di un'erronea trascrizione della data di deposito della revocanda sentenza che è stata depositata non il 6.2.2001, come trascritto in ricorso, ma bensì il 16.2.2001, come risulta incontestabilmente dalla sentenza della C.T.R. n. 369, pronunciata l'11.22.02 e depositata il 27.3.2003, oggetto della presente impugnazione e, pertanto, il ricorso risulta essere tempestivo.

La seconda censura è, invece, in parte inammissibile ed in parte fondata.

Quanto al primo profilo relativo alla denunciata omessa pronuncia, questa deve ritenersi inammissibile per genericità, non essendo stato chiaramente esplicitato il contenuto delle eccezioni di inammissibilità avanzate nel corso del giudizio di revocazione.

È, infatti, principio consolidato della giurisprudenza di questa Corte quello secondo cui, "il ricorso per cassazione, in virtù del principio di autosufficienza, deve contenere in sé tutti gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito ed altresì a permettere la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio ed accedere, a fonti estranee allo stesso ricorso e quindi ad elementi ed atti attinenti al pregresso giudizio" (cfr., ex multis, cass. civ. sentt. nn. 14728/2001; 7852/2001, 7909/2001, 15124/2001, 13413/2001, 13963/2001, 10484/2001, 9554/2001 e SS.UU. 265/1997).

Tuttavia è pienamente condivisibile l'opinione, oggetto del secondo profilo, che, nella specie, non si verteva in un errore di fatto, ma piuttosto di un errore di diritto per avere i Giudici del merito ritenuto legittimo l'accertamento ed il criterio applicato ai fini della determinazione dell'imposta (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 53, anziché l'art. 54 st. D.P.R.), opinione peraltro condivisa anche

da questa Corte in questa stessa controversia nella sentenza n. 3257 del 2002 che aveva ritenuto legittima l'applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 54, introdotta solo in sede di giudizio rispetto all'applicazione del diverso art. 53, contestato nell'atto di accertamento che comportava un diverso criterio di determinazione della base imponibile, pur dolendosi del fatto di non poter verificare se l'Ufficio avesse rideterminato la base imponibile nell'atto di accertamento con riferimento alla norma solo successivamente correttamente indicata.

Peraltro, anche a voler condividere la tesi del contribuente che nella specie si verterebbe nell'ipotesi di un errore di fatto, il ricorso per revocazione sarebbe comunque inammissibile per l'effetto preclusivo operato dalla precedente proposizione avverso la stessa sentenza del ricorso per cassazione, deciso con il rigetto di tale impugnativa in data precedente (6.3.2002) all'instaurazione del giudizio di revocazione (27.3.2002).

Il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 64, comma 1, con riferimento alle decisioni delle commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non siano ulteriormente impugnabili o non siano state impugunate, ammette la revocazione "ai sensi dell'art. 395 c.p.c.". La disposizione si colloca nella stessa linea del previgente D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 41, che espressamente richiamava anche l'art. 396 c.p.c., in virtù del quale le sentenze non appellate in termini sono soggette a revocazione, a determinate condizioni temporali, nei casi indicati ai nn. 1, 2, 3 e 6, dell'articolo precedente, come pure esplicitamente dispongono il cit. art. 64, commi 2 e 3.

In realtà, la generica menzione delle sentenze "che involgono accertamenti di fatto" non può intendersi limitata a quelle che siano "l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa" (art. 395 c.p.c., n. 4), ma, riguardando necessariamente tutti i casi in cui il Giudice abbia compiuto un accertamento di fatto, comprende anche l'ipotesi revocatoria prevista dal n. 5 del medesimo articolo del codice di rito, dal momento

che è necessaria un'indagine di merito per stabilire se una sentenza possa considerarsi contraria ad altra precedente avente tra le parti autorità di cosa giudicata; e cioè se tra i due giudizi vi sia identità di soggetti e di oggetto, tale che tra le due vicende sussista una ontologica e strutturale concordanza degli estremi sui quali deve essere espresso il secondo giudizio: indagine sottratta, per questo, al sindacato di legittimità della Corte di Cassazione, se sorretta da motivazione immune da vizi logici e giuridici.

Tanto premesso, si deve osservare che nel contenzioso tributario - soggetto, in funzione della sua specificità, a regole non perfettamente coincidenti con quelle del giudizio civile ordinario o del giudizio amministrativo - l'istanza di revocazione è ammessa, ai sensi del citato art. 64, comma 1, soltanto nei confronti di sentenze che, involgendo accertamenti di fatto, non siano ulteriormente impugnabili sul punto controverso o che non siano state effettivamente impugunate nei termini.

Conseguentemente, allorché una sentenza del Giudice tributario, involgente accertamenti di fatto, sia impugnabile o sia stata ritualmente impugnata, come nel caso di specie, coi mezzi ordinari di gravame (ricorso per cassazione), la revocazione non è ammessa (cfr. Cass. civ. sent. nn. 15319 del 2000 e la recente 11 596 del 2007).

Solo per completezza di esposizione questa

Corte passa all'esame del controricorso, osservando che la richiesta di condono non rileva sulla decisione del presente giudizio e le altre censure appaiono incomprensibili, non ravvisandosi alcuna ragione né giuridica né logica per cui contro una sentenza emessa in sede di revocazione non possa essere "ammessi i mezzi d'impugnazione ai quali era originariamente soggetta la sentenza impugnata per revocazione" per come previsto proprio dall'art. 403 c.p.c., invocato da parte resistente.

Tutto ciò premesso, la Corte, dichiarata assorbita ogni altra censura, rigetta il primo motivo, accoglie il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decide nel merito ex art. 384 c.p.c., dichiarando inammissibile il ricorso per revocazione. Motivi di equità e la parziale soccombenza di parte ricorrente suggeriscono la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo, accoglie il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, dichiara inammissibile il ricorso per revocazione. Compensa le spese. ■

**COLLABORATE AL GIORNALE!**  
**Notizie, articoli, sentenze di interesse generale**  
**sono graditi e possono essere inviati a**  
**giornale@odcsr.it**

*Pronuncia della CTP di Siracusa per un caso di imposizione fuori dall'ambito portuale*

## Tasse di imbarco e sbarco merci: sollevata l'eccezione di incostituzionalità

**La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa**, Sezione 2, riunita con l'intervento dei Signori:

**Tamburini Giuseppe** Presidente - Relatore;

**Romano Domenico** Giudice;

**Brancati Ernesto** Giudice;

ha emesso la seguente ORDINANZA n. 115/02/08 del 30.1.2008 dep. 10.3.2008

### IN FATTO

Con atto notificato l'11.5.2007 la società E. proponeva ricorso (iscritto al n.3041/2007 R.G.) per l'annullamento, previa sospensione, delle note dell'Agenzia delle Dogane, Ufficio delle Dogane di Siracusa prot. n. 81676 dell'8.3.2007 e prot. n. 13.213 del 2.5.2007 e di ogni altro atto presupposto, preparatorio, conseguente e comunque connesso, relativi al recupero della tassa sulle operazioni di imbarco e sbarco delle merci effettuate attraverso il pontile della baia di Santa Panagia di Siracusa ai sensi dell'art. 1, comma 986 della legge 296/2006.

Sosteneva la E. di non essere tenuta al pagamento di tale tassa per avere sempre effettuato le operazioni di imbarco e sbarco di prodotti petroliferi attraverso il terminale della baia di Santa Panagia, al di fuori dell'ambito territoriale del porto di Siracusa, senza utilizzare alcuna infrastruttura o servizio portuale e servendosi esclusivamente di personale proprio e di proprie infrastrutture ed attrezzature oltre che sotto la propria responsabilità.

Successivamente l'Agenzia delle Dogane, Ufficio delle Dogane di Siracusa, in virtù del citato art. 1, comma 986 della legge 296/2006, notificava

alla E. i seguenti avvisi di accertamento e contestuale invito al pagamento:

- 1) Prot. n. 20167 del 12.7.2007 per €. 2.063.021,46 (periodo dal 18.9.2001 al 31.12.2001);
- 2) Prot. n. 20166 del 12.7.2007 per €. 6.522.215,42 (anno 2002);
- 3) Prot. n. 20165 del 12.7.2007 per €. 5.579.413,74 (anno 2003);
- 4) Prot. n. 20164 del 12.7.2007 per €. 6.113.338,13 (anno 2004);
- 5) Prot. n. 20163 del 12.7.2007 per €. 6.638.800,27 (anno 2005);
- 6) Prot. n. 20162 del 12.7.2007 per €. 4.342.733,55 (anno 2006);
- 7) Prot. n. 20160 del 12.7.2007 per €. 1.782.493,69 (periodo dal 1.1.2007 al 30.4.2007).

In data 17.8.2007 la E. impugnava anche i suddetti avvisi con separati ricorsi iscritti al ruolo generale ai nn. 3813/07, 3814/07, 3815/07, 3816/07, 3817/07, 3818/07 e 3819/07 R. G.

Rilevava in particolare la società ricorrente: che in precedenza la I., oggi E., aveva contestato giudizialmente un'analogha pretesa dell'Agenzia delle Dogane innanzi al Tribunale di Catania che con sentenza n. 386 del 27.3.2001 aveva riconosciuto il diritto della ricorrente all'esenzione del pagamento della tassa in questione per avere effettuato le operazioni di imbarco e sbarco delle merci fuori dall'ambito del porto di Siracusa; che tale sentenza era stata confermata dalla Corte di Appello di Catania con sentenza n. 787 del 9.9.2004, gravata di ricorso per cassazione ancora pendente; che con sentenza del 5.7.2004, passata in giudicato, questa stessa

Commissione Tributaria aveva disposto il rimborso della tassa in precedenza pagata; che l'Agenzia delle Dogane aveva provveduto al rimborso.

Conseguentemente la ricorrente chiedeva l'annullamento, previa sospensione, dei suddetti avvisi, in via principale, per difetto del presupposto legittimante e violazione e falsa applicazione delle disposizioni di cui all'art. 4 della legge n. 84/1994 ed, in via subordinata, per la violazione degli artt. 1 e 3 della legge 212/2000.

In via gradata la E. chiedeva pure di accertare e dichiarare la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 986 della legge 296/2006 per contrasto con gli artt. 3, 24, 97, 101 e 103 della Costituzione.

Resisteva, col patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, l'Agenzia delle Dogane, Ufficio delle Dogane di Siracusa, deducendo: che la tassa in oggetto è dovuta in seguito all'interpretazione autentica delle disposizioni di cui alle lettere a) e b) del comma 982 dell'art. 1 della legge 296/2006, effettuata dal legislatore con il comma 986 dello stesso articolo secondo cui "sono soggette alla tassa di ancoraggio e alle tasse sulle merci" le operazioni compiute "nell'ambito di porti, rade o spiagge dello Stato, in zone o presso strutture di ormeggio, quali banchine, moli, pontili, piattaforme, boe, torri e punti di attracco, in qualsiasi modo realizzati"; che in ogni caso la baia di Santa Panagia rientra nell'ambito territoriale del porto di Siracusa; che la sollevata questione di incostituzionalità è irrilevante ed infondata ai fini della decisione del giudizio.

Nel corso del giudizio la E. depositava varie memorie.

Disposta la sospensione degli atti impugnati con separati provvedimenti del 15.10.2007, la Commissione riservava la propria decisione all'udienza del 30.1.2008.

## IN DIRITTO

Vanno preliminarmente riuniti i ricorsi iscritti ai nn. 3041/07, 3813/07, 3814/07, 3815/07, 3816/07, 3817/07, 3818/07 e 3819/07 del ruolo generale di questa Commissione, promossi dalla E. contro l'Agenzia delle Dogane - Direzione Regionale per

la Sicilia - e l'Ufficio delle Dogane di Siracusa per l'evidente connessione oggettiva e soggettiva.

### Termini della controversia

La controversia riguarda il pagamento della tassa per le merci sbarcate ed imbarcate (c.d. tassa portuale) dalla società E. attraverso il proprio pontile ubicato nella rada aperta di Santa Panagia di Siracusa a norma dell'art.1, comma 986, della legge 27.12.2006 n.296 per il periodo dal 18.9.2001 al 30.4.2007.

La società ricorrente sostiene che tale tassa, definita **tassa portuale**, a differenza della c.d. **tassa erariale** - dovuta per le operazioni di sbarco ed imbarco effettuate in qualsiasi porto, rada o spiaggia dello Stato Italiano - va pagata soltanto per le operazioni effettuate nell'ambito di un porto individuato in forza di un decreto del Ministro dei Trasporti e della Navigazione (adottato sulla base del procedimento regolato dall'art.4 della legge n.84/1994 e seguito dall'approvazione di un piano regolatore portuale ex art 5 dello stesso atto normativo).

Conseguentemente la E., secondo quanto stabilito dal Tribunale di Catania con sentenza del 27.3.2001, confermata dalla Corte di Appello di Catania con sentenza del 9.9.2004 (gravata di ricorso per cassazione ancora pendente) e da questa stessa Commissione Tributaria (sentenza del 5.7.2004 passata in giudicato), ritiene di non essere tenuta al pagamento della tassa portuale, ammontante complessivamente ad €. 32.782.493,95, in quanto il terminale della baia di Santa Panagia, oltre ad essere ubicato al di fuori dell'ambito territoriale del porto di Siracusa, è gestito con proprio personale e con proprie infrastrutture ed attrezzature.

L'Agenzia delle Dogane contesta tale pretesa sulla base del comma 986 dell'art. 1 della legge 27.12.2006 n. 296 che, "interpretando estensivamente i concetti di porti, rade, strutture d'ormeggio etc., è decisivo per eliminare qualsiasi ambiguità e quindi per stroncare sul nascere qualsiasi questione relativa alla tipologia della zona in cui sono ubicati gli attracchi" (pag. 8 della memoria di costituzione).

**Quadro normativo di riferimento.**

Art.1, comma 986, della legge 27.12.2006 n. 296: “Le disposizioni di cui alle lettere a) e b) del comma 982, nonché quelle di cui al comma 985, si interpretano nel senso che le navi che compiono operazioni commerciali e le merci imbarcate e sbarcate nell’ambito di porti, rade o spiagge dello Stato, in zone o presso strutture di ormeggio, quali banchine, moli, pontili, piattaforme, boe, torri e punti di attracco, in qualsiasi modi realizzati, sono soggette alla tassa di ancoraggio e alle tassi sulle merci”.

Art.1, comma 982, lett a): “...tassa erariale di cui all’art.2, primo comma, del decreto legge 28 febbraio 1974, n.47 convertito, con modificazioni nella legge 16 aprile 1974 n.117 e successive modificazioni”.

Art.1, comma 982, Lett. b): “.....tassa di ancoraggio di cui al capo I della legge 9 febbraio 1963 n. 82 e successive modificazioni”.

Art. 27 legge 9 febbraio 1963 n. 82: “sulle merci provenienti dall’estero che vengono sbarcate nei porti, rade o spiagge dello Stato per essere destinate alla importazione definitiva o temporanea si applica una tassa di sbarco.....”.

Artt. 33-42 della legge 9 febbraio 1963 n. 82: vengono indicati i porti in cui venivano sbarcate ed imbarcate le merci di cui al precedente art.2 comma 2 del D.L. 28.2.1974 n.47.

Art. 2 comma 1 del D.L. 28.2.1974 n. 47: “In tutti i porti, rade e spiagge dello Stato è dovuta una tassa erariale sulle merci sbarcate ed imbarcate.....”.

Art. 2 comma 2 del D.L. 28.2.1974 n.47: “Resta ferma la tassa sulle merci sbarcate ed imbarcate nei porti indicati nelle disposizioni di cui al capo III del titolo II della legge 9 febbraio 1963 n. 82.....”.

Art.1, comma 1 della legge 5 maggio 1976 n.355: vengono aggiunti altri porti.

Art. 28, comma 6, della legge 28 gennaio 1994 n.84: “La tassa sulle merci sbarcate ed imbarcate nei porti indicati nelle disposizioni di cui al capo III del titolo II della legge 9 febbraio 1963 n. 82 e all’art.1 della legge 5 maggio 1976 n.355 e successive modificazioni ed integrazioni, viene estesa a tutti i porti a decorrere dal 1 gennaio 1994...”.

**Questione di costituzionalità.**

La società ricorrente sia col ricorso introduttivo che con le memorie del 5.10.2007 e del 17.1.2008 ha evidenziato la illegittimità costituzionale del comma 986 dell’art 1 della legge 296/2006 per contrasto con gli artt.3,24,41,97,101 e 113 della Costituzione.

La relativa richiesta di rimessione alla Corte Costituzionale appare fondata ricorrendo sia il requisito della rilevanza della questione per la decisione della controversia che la non manifesta infondatezza della questione stessa.

Quanto al primo profilo va osservato che il citato comma 986, disponendo che “sono soggette alla tassa di ancoraggio e alle tassi sulle merci .... le merci imbarcate e sbarcate nell’ambito di porti, rade o spiagge dello Stato, in zone o presso strutture di ormeggio, quali banchine, moli, pontili, piattaforme, boe, torri e punti di attracco, in qualsiasi modi realizzati”, imporrebbe alla E. di corrispondere all’Erario tasse di rilevante importo; tasse che non sarebbero dovute in caso di integrale accoglimento della pretesa della ricorrente sulla base della normativa come applicata dai suddetti giudici di merito.

Quanto al secondo profilo - della non manifesta infondatezza - va evidenziato che il comma in questione non risulta avere natura sostanzialmente interpretativa, bensì innovativa.

Tale norma, definita dal legislatore di “interpretazione”, amplia, infatti, ad avviso di questa commissione, il presupposto impositivo della tassa portuale estendendone il pagamento alle operazioni svolte su qualsiasi struttura di ormeggio realizzata al di fuori dell’ambito portuale, laddove, invece, le leggi 82/1963 e 355/1976 circoscrivono il pagamento della tassa alle operazioni di imbarco e sbarco di merci svolte nell’ambito di porti debitamente classificati.

La Corte Costituzionale ha chiarito che “si deve riconoscere il carattere interpretativo a quelle norme che hanno il fine obiettivo di chiarire il senso di norme preesistenti ovvero di escludere o di enucleare uno dei sensi fra quelli ritenuti ragionevolmente riconducibili alla norma interpretata allo scopo di imporre a chi è tenuto ad applicare la



disposizione considerata un determinato significato normativo” (C. Cost. n. 424/1993).

Nel caso in esame, invece, il legislatore, col comma 986, non ha inteso chiarire la normativa vigente, ma ha esteso la tassa portuale anche alle operazioni di imbarco e sbarco di merci in zone prive di interventi dell'autorità portuale beneficiaria del “gettito della tassa erariale”.

La diversità tra la vecchia disciplina e quella sopravvenuta evidenzia chiaramente il carattere della novità della disposizione censurata e quindi l'illegittimità costituzionale della stessa per avere oltrepassato i limiti della ragionevolezza in contrasto con l'art. 3 della Costituzione.

I dubbi sulla legittimità costituzionale della norma appaiono fondati anche con riferimento al suo carattere retroattivo (tale è la portata attribuita al comma censurato dall'Agenzia delle Dogane con la richiesta di pagamento della tassa portuale a decorrere dal 18.9.2001 fino al 30.4.2007).

L'effetto retroattivo e peggiorativo della norma in questione rilevarebbe infatti sul piano del legittimo affidamento sorto in capo agli interessati con conseguente ulteriore violazione dei parametri della ragionevolezza dell'uguaglianza ex art. 3 della Costituzione.

Come è noto, il legislatore può emanare norme (non penali) con efficacia retroattiva a prescindere dal carattere interpretativo delle stesse, purchè la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza (C. Cost. n.6/1994) e non si ponga in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti quali la tutela dell'affidamento eventualmente sorto in capo agli interessati (C. Cost. 525/2000) e la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico (C. Cost. n.6/1994).

Tali condizioni non sembrano rispettate nel caso in esame atteso che anche una società di rilevanti dimensioni come la E. ha necessità di potere confidare su oneri tributari certi e non già su tasse non previste o imprevedibili, introdotte, per altro, con disposizioni surrettiziamente definite interpretative, ma sostanzialmente dirette a modificare in modo sfavorevole e retroattivo la legislazione vigente.

A ciò va aggiunto che, quale norma diretta ad incidere su fattispecie sub iudice (come si è detto è

ancora pendente il ricorso per cassazione avverso la sentenza della Corte di Appello di Catania del 9.9.2004), il comma 986 invade pure la sfera riservata al potere giudiziario e la non manifesta infondatezza della questione di incostituzionalità va, quindi, riconosciuta anche per il contrasto con gli artt. 101, 102 e 104 della Costituzione.

Insegna in proposito la giurisprudenza costituzionale che il legislatore vulnera le funzioni giurisdizionali quando risulti l'intenzione della legge interpretativa di vincolare il giudice ad assumere una determinata decisione in specifiche ed individuate controversie (C. Cost. n. 6 del 1994, 480 del 1992).

A parere della commissione il legislatore, emanando il comma 986 dopo la pronuncia di ben tre sentenze favorevoli alla E. (l'ultima è quella della Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa già passata in cosa giudicata), ha inteso interrompere questa giurisprudenza usando della sua prerogativa di interprete d'autorità del diritto (C. Cost. n.123 del 1987).

Per tutte le ragioni esposte si ritiene, pertanto, rilevante e non manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale del comma 986 della legge 27.12.2006 n. 296 in relazione agli artt. 3,101, 102, 104 della Costituzione.

#### P.Q.M.

Dispone la riunione dei ricorsi iscritti ai nn., 3813/07, 3814/07, 3815/07, 3816/07, 3817/07, 3818/07 e 3819/07 del ruolo generale di questa Commissione a quello iscritto al n. 3041/07 R.G.

Visti gli artt.134 Cost. e 23 legge 11.3.1953 n. 87, ritenuta la rilevanza e non manifesta infondatezza, solleva questione di illegittimità costituzionale del comma 986 della legge 27.12.2006 n.296 per violazione degli artt. 3,101,102,104 della Costituzione.

Dispone l'immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale.

Sospende il giudizio in corso.

Dispone che la presente ordinanza sia notificata, a cura della segreteria, al Presidente del Consiglio dei Ministri e comunicata al Presidente del Senato della Repubblica ed al Presidente della Camera dei Deputati.

# Statuto dei diritti del contribuente da rispettare anche nel caso di liquidazione delle imposte

*Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, Sezione n. 5, sentenza n. 153/5/07 dep. 14.9.2007, (Presidente Leone, rel. Brancati)*

**Massima – Liquidazione della dichiarazione ex art. 36 bis DPR 600/73 – Comunicazione d'irregolarità – Obbligo di notifica – Sussiste – Mancata produzione in giudizio della relata di notifica – Illegittimità dell'iscrizione a ruolo – Conseguenze.**

## Commento

La sentenza che si annota, ad avviso di chi scrive, merita di essere segnalata per la sensibilità giuridica dimostrata verso l'applicazione di una norma (art. 6, c.5), contenuta nella legge n° 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), che viene sistematicamente disattesa dagli Enti impositori e, ancora, mal recepita da alcune Commissioni Tributarie.

### I fatti di causa

Da quello che è dato comprendere leggendo la sentenza, sembra che alla società siano state notificate due cartelle di pagamento con le quali veniva intimato il pagamento dell'Irpef, Iva e Irap relativamente all'anno d'imposta 2001.

La società ha ritualmente impugnato le suindicate cartelle deducendone la illegittimità anche per omessa instaurazione del contraddittorio prima dell'iscrizione a ruolo, in aperta violazione del disposto normativo contenuto nell'art. 6, c.5, della legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

L'Ufficio, costituitosi in giudizio, ha affermato

(ma non provato) che il risultato della liquidazione della dichiarazione è stato comunicato al contribuente ex art. 36 bis, c.3, del D.P.R. 600/73 e che, in ogni caso, trattandosi di omessi versamenti, l'A.F. non aveva alcun obbligo di invitare il contribuente a fornire chiarimenti, atteso che detto obbligo scatta, ai sensi e per gli effetti dell'art. 6, c.5, della legge 212/2000, solo quando sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, ipotesi che non si verifica, a dire dell'Ufficio, in presenza di omessi versamenti di imposte.

### L'obbligo del contraddittorio nell'attività di liquidazione delle imposte ex art.36 bis del D.P.R. 600/73.

È ormai notorio che le norme contenute nello "Statuto dei diritti del contribuente" costituiscano principi generali del nostro ordinamento tributario, paragonabili, per fare un esempio, alle preleggi del nostro codice civile (art.1, c.1, legge 212/2000).

Principi che costituiscono punto di riferimento per l'applicazione delle norme tributarie e non possono essere disattesi in quanto costituiscono la base del rapporto di "buona fede" tra cittadino ed amministrazione finanziaria e presiedono alla salvaguardia del "buon andamento" della stessa amministrazione finanziaria (In termini, Corte di Cassazione n° 17576/2002).

Uno di questi principi, contenuto nell'art.6, c.5, legge 212/2000, dispone: "*Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari*

o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.....Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.”

Precisato il quadro normativo di riferimento, preme evidenziare che l'incertezza rilevante richiesta dalla norma per far scattare l'obbligo della richiesta di chiarimenti, a pena di nullità dei provvedimenti successivi, sussiste anche e soprattutto in presenza di omessi versamenti.

Infatti, considerato che i versamenti vengono comunicati dagli intermediari all'Ente impositore per via telematica, basta un semplice errore di trasmissione o un malfunzionamento nel sistema di trasmissione telematica della delega di pagamento, per far ritenere omesso un versamento che, invece, è stato regolarmente effettuato.

In sostanza, dunque, può accadere, e spesso accade, che il controllo automatizzato della dichiarazione evidenzi un inadempimento che, in realtà, non esiste e tale situazione potrebbe essere chiarita attraverso la formulazione dell'invito previsto dal citato art.6, c.5, legge 212/2000, evitando, così, una inutile iscrizione a ruolo e la successiva fase contenziosa.

Se l'Amministrazione Finanziaria osservasse questa chiara disposizione di legge (fra l'altro, principio generale del nostro ordinamento tributario), scomparirebbe il deprecabile fenomeno delle c.d. "cartelle pazze" il quale, sistematicamente, dà origine ad un ingente mole di contenzioso, con ingenti costi a carico dei contribuenti e dello Stato.

La prova di quanto appena detto, da ultimo, è data dalla miriade di cartelle di pagamento notificate ai contribuenti residenti nei comuni della Sicilia orientale colpiti dal sisma del 1990, i quali, pur avendo regolarmente pagato, sono stati costretti ad incardinare defatiganti contenziosi per ottenere l'annullamento della illegittima iscrizione a ruolo.

Si può senz'altro affermare, quindi, che nell'attività di liquidazione delle dichiarazioni non esiste una incertezza più rilevante di quella determinata dall'omesso versamento delle imposte e, pertanto, la sentenza che si annota va senz'altro salutata con

favore non soltanto perché fa chiara applicazione di una precisa disposizione di legge, ma anche perché rafforza quella nutrita schiera di sentenze che già considerano lo statuto dei diritti del contribuente un preciso punto di riferimento per l'interpretazione delle norme tributarie (In termini, *ex pluribus*, C.T.P. Roma 295/2004; C.T.P. Milano 35/2005; C.T.P. Bari 17/2005; C.T.P. Catania 122/07; C.T.R. Puglia 16/2007).

Del resto, per la verità, anche la prassi amministrativa prevede l'obbligo di richiedere chiarimenti anche nell'ipotesi di omesso versamento dei tributi.

Difatti, la circolare dell'Agenzia delle Entrate 03.08.2001 n°77/E, nell'emanare le prime istruzioni applicative delle norme contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, ha precisato che non occorre alcuna preventiva comunicazione solo nei casi di iscrizione a ruolo conseguente alla notifica di atti impositivi e nell'ipotesi di riscossione spontanea a mezzo ruolo, lasciando intendere chiaramente che in tutte le ipotesi in cui l'iscrizione a ruolo consegua ad un inadempimento del contribuente, esiste per l'Amministrazione Finanziaria l'obbligo della comunicazione.

Ciò precisato, preme aggiungere, ancora, che già prima della legge 212/2000 esisteva l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di comunicare al contribuente il risultato della liquidazione della dichiarazione, pena la illegittimità degli atti successivamente emessi.

Infatti, l'art.2, c.2, D.Lgs. 462/1997 prevedeva e prevede che l'iscrizione a ruolo non può essere eseguita se il contribuente provvede a pagare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione prevista dall'art.36 bis D.P.R. 600/73.

In buona sostanza, dalla suindicata norma si evince chiaramente, e senza spazio per possibili dubbi, che se prima non viene comunicato al contribuente il risultato della liquidazione della dichiarazione e non sia decorso infruttuosamente il termine di 30 giorni dall'invio della comunicazione, nessuna iscrizione a ruolo può legittimamente essere effettuata.

Il chiaro disposto normativo di cui all'ultimo

comma del sopra citato art. 2 D.Lgs. 462/97, infatti, nel prescrivere che non si può procedere ad iscrivere a ruolo le somme risultanti dalla liquidazione della dichiarazione ex art. 36-bis e 54-bis prima che siano decorsi 30 gg. dall'invio della comunicazione, vale implicitamente a porre l'invio di detta comunicazione alla stregua di una condizione di procedibilità per l'ulteriore continuazione dell'attività esattiva. Esso, concretizzandosi in una fase contraddittoria preventiva all'azione di riscossione, costituisce il presupposto di legittimità della successiva fase dell'iscrizione a ruolo delle somme pretese a seguito della liquidazione della dichiarazione. Ne discende, quindi, che la sua omissione costituisce causa di nullità del ruolo in forza del principio secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento infirma tutti gli atti nei quali esso si articola.

In buona sostanza, ciò che la sentenza annotata ha voluto mettere in rilievo è che, in ogni caso, l'Amministrazione Finanziaria, sia che ci siano o non ci siano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, ha l'obbligo di instaurare il contraddittorio (con la comunicazione dell'esito della liquidazione ex art.2, c.2, D.Lgs. 462/97 o con la richiesta di chiarimenti ex art. 6, c.5, legge 212/2000), pena la illegittimità dell'iscrizione a ruolo.

Sul punto, d'altronde, si è pronunciata la Suprema Corte di Cassazione la quale, con sentenza 12.11.2004 n° 21498 resa a Sezioni Unite, ha statuito: *"...che se, da un lato il termine di decadenza previsto nell'art. 17 del D.P.R. 602/73 risulta notevolmente ridotto ad opera del D.Lgs. 46/99, dall'altro, il legislatore ha previsto, ai sensi e per gli effetti dell'art. 6, c.5, della legge 212/2000, l'obbligo di comunicare al contribuente il risultato della liquidazione della dichiarazione prima dell'iscrizione a ruolo, pena la illegittimità della stessa iscrizione a ruolo"*.

Ancora più recentemente, si è pronunciata, di nuovo, la Suprema Corte di Cassazione, la quale ha definitivamente sancito che l'A.F. è obbligata, per le dichiarazioni presentate dall'01.01.1999, a comunicarne al contribuente l'esito della liquidazione della dichiarazione, pena la nullità della suc-

cessiva iscrizione a ruolo ( cfr. Cassazione 08.01.2007 n° 110).

Infine, anche la più autorevole dottrina, in merito alla problematica relativa alle conseguenze della mancata effettuazione delle comunicazioni imposte dall'art. 36-bis e all'art. 36-ter, non ha mancato di rilevare che l'omissione si configura quale vizio di legittimità dell'iscrizione a ruolo (In termini, cfr. P. Russo: Manuale di diritto tributario, parte generale, Milano, 2002, pag.296; M.T. Moscatelli: Il contraddittorio nelle fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, c.5, dello Statuto dei diritti del contribuente, in AA.VV., Statuto dei diritti del contribuente a cura di Augusto Fantozzi ed Andrea Fedele, Milano 2005 pag.271; G.Ingrao: Riflessioni sulla rilevanza sull'invito di pagamento che precede la riscossione dell'I.V.A e sulla funzione impositiva di cartelle di pagamento e avvisi di liquidazione, in Riv. dir. trib. 2006, II, pag.393; A. Carinci: Termini di notifica della cartella in Rassegna Tributaria 5/2005 pag.1693; Carlo Ferrari e Mauro Tortorelli in Fisco n°30/2007 pag.4415; Gianfranco Antico: Controllo formale ex art.36 ter del D.P.R. 600/1973 in Fisco 47/2005 pag.7375)

Nella fattispecie decisa dalla sentenza in commento, il Giudice aretuseo ha dichiarato la illegittimità radicale dell'iscrizione a ruolo in quanto l'Ente impositore non ha, comunque, provato l'avvenuta comunicazione del risultato della liquidazione prevista dall'art.36 bis, c.3, D.P.R. 600/73.

**Antonio Antonuccio**

Visitate il nostro sito  
**www.odcsr.it**  
 dove troverete anche i  
 numeri arretrati della rivista



CETTY STELLA

*Dalla città reale alla città ideale*

Libreria Editrice Urso, Avola, 2008, pp. 48, € 8,00

Se si guarda un angolo di strada, una piazza, un fanale si resta curiosi. al massimo ammirati della bellezza del luogo, possibilmente anche della bontà artistica. dell'oggetto ammirato perché non c'è la sensibilità affettiva a cui è rimasto legato l'animo in un momento del passato. Quell'oggetto, quel luogo acquistano vita affettiva con noi, se il passato ha istintivamente costruito "relazioni tra le misure del suo spazio e gli avvenimenti del suo passato", come scrive Italo Calvino.

In breve, al di fuori dell'apparenza esterna, ogni aspetto del mondo esterno resta freddamente lontano se non c'è stato "un legame che si crea" tra l'uomo e gli oggetti della sua stessa vita.. in questo caso "tra l'uomo e la propria città natale". Questa "affinità" indica Calvino, questo spirito ideale ha saputo cogliere l'amore di CETTY STELLA per la sua città, Avola. In altre parole, la studiosa ha dato vita ed animazione a ciò che senza l'amore resterebbe luogo di fredda osservazione.

Il viaggio a ritroso nel tempo, da quando la città venne distrutta nel 1693, non è solo una ricostruzione urbanistico-architettonica ("Stella. (1987) frequenta il terzo anno del Corso di laurea in Scienze della Architettura dell'Università Kore di Enna"), ma una ricostruzione amorevole e nello stesso tempo scientificamente corretta della città, sin da quando Avola fu trasferita di un chilometro verso la pianura.

Lo studio urbanistico architettonico, svolto con la perizia e la dottrina dello specialista, è diviso in più capitoli. Il primo è riservato alla storia ed alle relative indicazioni necessarie; il secondo, che poi costituisce il corpo centrale dello studio, è dedicato alle tecniche, soprattutto alle chiese ed ai monumenti (fontane dei leoni), compreso il teatro; l'ultimo è dedicato interamente alla Cava. Grande del Cassibile ed alle sue bellezze naturali.

Nello studio non mancano le indicazioni "bibliografiche utili per la prosecuzione delle ricerche; sintomo della serietà con cui Cetty Stella ha condotto le ricerche.

In breve, (... naturalmente il libro è stato pubblicato in raffinata edizione dalla celebre Libreria editrice D'Urso di Avola ormai divenuta una tradizione storica ed istituzionale della città). Molte illustrazioni o riproduzioni di antiche stampe, assai belle, nelle loro semplici indicazioni accrescono sempre più il trasporto affettivo verso la propria città.

Carmelo Depetro

SIMONETTA AGNELLO HORNBY

*Boccamurata*

Feltrinelli, 2007, pp. 271, € 15,00

La scrittrice **SIMONETTA AGNELLO HORNBY** è nata a Palermo, ma risiede a Londra per la sua attività professionale di avvocato dei minori. Con questo **BOCCAMURATA**, pubblicato dalla casa editrice FELTRINELLI di Milano è al suo terzo romanzo di successo internazionale, dopo *La mennulara* del 2002 e dopo *La zia marchesa* del 2004.

La prima impressione che il lettore avverte è quella di una cordiale modernità. Questo in rapporto agli scrittori siciliani contemporanei, che animano l'intreccio delle loro opere di una intensa tensione civile che di solito sfocia nella quasi folclorica mafia di prammatica, ma anche in rapporto all'intreccio stesso della vicenda romanzesca, che implica ammodernamenti tecnologici, (nel pastificio e nella commercializzazione del prodotto), e soprattutto per un'aria nuova, disinibita, anticonformista nella valutazione dei problemi, quali quello dei bambini abbandonati, privi dell'affetto materno nell'infanzia, quello dell'incesto o quello dell'omosessualità o dell'amore irregolare. Naturalmente non si tratta di giustificare queste trasgressioni sotto il profilo etico, ma di conoscerle, comprenderle dall'interno come casi umani, per evitare che il male assuma proporzioni maggiori. Non manca un'aura di modernità sul piano della scrittura: nel romanzo l'uso di inserire nella lingua italiana parole derivate dal dialetto siciliano è ancora contenuto in misura modesta. Se si confronta con l'abuso generalizzato che ormai ne fanno altri in modo forzatamente eccessivo, si conviene che l'equilibrio misurato è sempre apprezzabile.

La struttura dell'opera gravita sulla storia di un segreto drammatico, la ricerca della madre, intrecciato con altre storie familiari, quasi corali (tre figli, cinque nipoti e la vecchia zia Rachele) che sono generalmente ambientate attorno alla bella villa liberty ed al protagonista Tito, padrone di un importante pastificio, da cui viene la ricchezza per tutti. La gradualità con cui si snoda la vicenda centrale tra piste devianti e agnizioni, tra pregiudizi, duri a morire, inizialmente nasce dalla tradizione del giallo siciliano, ma a poco a poco si snoda su un processo di emancipazione. La spia diretta è la rivelazione di una nuova Sicilia, più italiana, più europea, una Sicilia dei nostri giorni, per certi versi ancora legata a certi tabù del passato, ma per altri aperta ad una modernità che va al di là dei propri confini. Questo non esclude che si formino certe situazioni drammatiche, come del resto può accadere in una qualunque famiglia italiana ed europea dei nostri giorni. La storia di Tito è gradualmente svelata da allusioni, ricordi, confessioni, delitti, epifanie, provocate in larga parte da una raccolta di lettere restituite alla vecchia Rachele, lettere che lei aveva scritte ad un'amica e che contengono il segreto di ciò che Tito in modo ossessivo andava cercando.

C. D.



**Sicilia, la nostra  
piccola grande  
famiglia.**



**BANCA AGRICOLA POPOLARE DI RAGUSA**  
**La più grande Banca interamente Siciliana**