



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI SIRACUSA

Commissione Contenzioso Tributario

**Statuto del Contribuente
e aspetti processuali
del Contenzioso Tributario**

Siracusa, 16 luglio 2010



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI SIRACUSA

Commissione Contenzioso Tributario

***Statuto del Contribuente
e aspetti processuali
del Contenzioso Tributario***

INDICE

Presentazione	Pag.	5
Lo Statuto dei Diritti del Contribuente	Pag.	9
Premessa	Pag.	10
Analisi dello Statuto	Pag.	13
Art. 1. Principi generali	Pag.	14
Art. 3. Efficacia temporale delle norme tributarie	Pag.	18
Art. 6. Conoscenza degli atti e semplificazione	Pag.	25
Art. 7. Chiarezza e motivazione degli atti	Pag.	28
Art. 8. Tutela dell'integrità patrimoniale	Pag.	31
Art. 10 Tutela dell'affidamento e della buona fede.		
Art. 11 Interpello del contribuente	Pag.	33
Conclusioni	Pag.	37
Cartelle di pagamento: Procedimento di notificazione	Pag.	39
Procedimento di notificazione	Pag.	41
Sanatoria dei vizi di notifica	Pag.	46
La chiamata in causa dell'ente creditore	Pag.	49

Allegato a:

“il dottore commercialista - professione e cultura”, n. 4, luglio-agosto 2010

PRESENTAZIONE

Caro Collega,

nel presentarTi i lavori che la Commissione Contenzioso del Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Siracusa ha esitato, e che sono stati oggetto di uno specifico evento formativo nello scorso luglio, voglio innanzitutto esprimere il mio più vivo apprezzamento e riconoscimento a tutti coloro che, a vario titolo, hanno partecipato ed hanno reso possibile la realizzazione della iniziativa.

Sono profondamente convinto che tutti noi abbiamo una latente esigenza, dettata dalla atavica voglia di sapere, di approfondire alcune tematiche e di spingerci un po' più in oltre rispetto al modesto confine rappresentato dalla quotidiana applicazione delle norme; pregevole attività che, sia pure critica ed attenta, spesso necessita di riflessioni e di confronti che hanno una dimensione temporale e culturale assolutamente diversa rispetto alla routine alla quale siamo chiamati nell'espletamento delle nostre funzioni.

Le Commissioni di Studio possono e devono rappresentare una irrinunciabile occasione per il perseguimento delle finalità istituzionali e per la realizzazione delle istanze personali sopra rappresentate.

Il Consiglio sta cercando in tutti i modi di coinvolgere il maggior numero di Colleghi a partecipare ai lavori. Ha istituito, oltre alla Commissione Contenzioso, e alle Commissioni Istituzionali Finanza Locale e Finanza Agevolata, anche le Commissioni Imposte Dirette & Accertamento, Procedure Concorsuali, Lavoro, Tributi Locali, che a breve saranno chiamate a presentare l'attività svolta.

Mi rendo perfettamente conto che non è facile conciliare i ritmi del lavoro con l'espletamento di attività, apparentemente astratte, come la partecipazione ai lavori delle Commissioni, ma ritengo che l'affermazione della nostra professione e la conquista dell'affidamento e della affidabilità siano strettamente dipendenti dalla immagine che riusciamo a dare della categoria.

Essere visti come una categoria che, oltre a lavorare, riesce a dare un contributo scientifico alle materie trattate mi sembra una strategia efficace, efficiente e che, alla lunga, darà i risultati attesi.

Certo che raccoglierai il mio invito a partecipare attivamente alla vita dell'Ordine, Ti auguro buon lavoro.

Il Presidente
dott. Gaetano Ambrogio

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

Commissione Contenzioso Tributario

Presidente/Consigliere Delegato

Trommino Antonino

Componenti

Antonuccio Antonio

Canto Giuseppe

Cascone Beatrice

Conigliaro Massimo

De Benedictis Salvatore

Franzè Elisa

Garro Giuseppe

Giuga Ilenia

Mandragona Massimo

Marino Salvatore

Pappalardo Carmelo

Perricone Francesco

Rizza Pasqualino

Sacchetta Pietro

Tarquini Ivano

LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Un primo bilancio a 10 anni dalla sua nascita

Soltanto uno Stato inefficiente ed autoritario può aspirare a compensare le proprie eventuali carenze organizzative con una legislazione, o una giurisprudenza, "protezionistica", che disconosca cioè i diritti del cittadino fino a quando non siano maturi i tempi della burocrazia. Uno Stato moderno che operi secondo criteri di efficienza e di economia, che non ha timore di porsi su un piede di parità con il cittadino (non più suddito), tanto da formalizzarne e tutelarne i diritti inviolabili (almeno in linea di principio) nei confronti del fisco con un apposito statuto (l. 212/2000), non può poi pretendere che i tempi dei pagamenti a favore dei contribuenti siano affidati alla "buona volontà" dei funzionari incaricati, senza alcuna possibilità di rivalsa da parte del creditore (salvo, evidentemente, il caso di dolo o colpa grave). Tanto più che, invece, i termini di pagamento in favore del fisco sono sempre scanditi su tempi rigidamente cadenzati. Dal punto di vista sostanziale, i rapporti dare-avere, tra fisco e contribuente, devono essere inquadrati nell'ambito dei principi di tutela della integrità patrimoniale del contribuente, fissati dall'art. 8 della legge 212/200, che esordisce stabilendo che "l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione" (comma 1), riconoscendo implicitamente la "par condicio" del dare e dell'avere a partire dal momento della loro coesistenza (art. 1242 c. c).¹

¹ Corte di Cassazione civ Sezione Tributaria Civile Sentenza del 30 marzo 2001, n. 4760. Abbiamo voluto iniziare il lavoro riportando alcune frasi che dovrebbero essere scolpite all'ingresso di ogni Ufficio della Amministrazione Finanziaria, prima ancora che nella mente del legislatore, in quanto portatrici di una verità che spesso viene trascurata.

Premessa

Ci siamo fatti carico con entusiasmo di affrontare il tema dello Statuto. La prima attività posta in essere è stata quella della indagine storica relativa alla sua genesi, poi abbiamo affrontato la evoluzione della giurisprudenza, ma immediatamente dopo siamo stati costretti a restringere l'ambito della ricerca perché avevamo sottostimato le dimensioni del problema. Abbiamo pertanto limitato le riflessioni – peraltro sommarie e parziali - solo ad alcuni articoli dello Statuto, riservando ad un successivo lavoro l'approfondimento delle parti qui non trattate. Con l'augurio che nel frattempo si avvii il percorso destinato a dotare lo Statuto della autorità necessaria a dirimere gran parte delle questioni che sono state sollevate sul suo “rango” gerarchico.

Lo Statuto dei Diritti del contribuente è un intervento che il legislatore ha posto in essere per rendere effettiva la applicazione dei principi costituzionali che riguardano la materia tributaria.

Il principale difetto – come avanti verrà meglio chiarito – è connesso alla sua genesi. Non è una norma costituzionale, né una legge delegata. L'iter che ha portato alla sua venuta alla luce è iniziato nel 1996, ed il momento che ha fatto nascere il rischio concreto del suo aborto è – paradossalmente – quello in cui è stato dato il suggerimento, da parte delle resistenze burocratiche, di approvarlo con Legge costituzionale. I tempi si sarebbero raddoppiati e la sua approvazione avrebbe travalicato i tempi di una legislatura, con tutti i rischi che ne sarebbero derivati. Quindi, il parlamento dell'epoca preferì adottarlo nella forma a tutti nota, confidando sia nella sua autorevolezza che sulla sua autorità. Sul primo attributo siamo tutti d'accordo, mentre sul secondo dottrina e giurisprudenza non sono unanimi, anche se tuttavia la linea prevalente è quella che ne riconosce la autorità.

La sua emanazione ha certamente dato vigore ai principi garantisti a cui la dottrina e, in parte, anche la giurisprudenza, si erano già da tempo conformati, ma ha creato un'ampia ed ancora aperta discussione sulla sua funzione nel contesto normativo nel quale si inserisce.

Una delle prime osservazioni che sono emerse riguarda appunto la sua definizione, soprattutto se messa a confronto con un noto precedente storico (statuto dei lavoratori), emanato con dichiarato scopo di neutralizzare il maggiore peso contrattuale di una delle due parti private (imprese).

Potrebbe pertanto apparire poco comprensibile la ragione per cui il legislatore sia intervenuto, a meno che non si ritenga che allo Statuto dei diritti del Contribuente sia stato affidato il compito di tutelare il contribuente dallo strapotere dello Stato, instaurando quindi un regime di “protezione” che, in nome dei principi costituzionali, abbia codificato la posizione dello Stato come “parte”, nel senso civilistico del termine. Parte che, tuttavia, grazie al progressivo abbandono del vincolo dello Stato al primato della sua tutela patrimoniale, soggiace – tra l’altro – ai principi del buon andamento e della imparzialità contenuti nell’articolo 97. Principi che non rappresentano certamente una novità della nostra costituzione e che affermano che lo Stato, dovendo essere **imparziale**, ha il **dovere di mantenersi estraneo a interessi di parte e di valutare le cose con obiettività**.

In conclusione, lo Stato è sì una “parte”, ma che deve comunque sottostare a regole che gli impongono obblighi e doveri superiori, sia qualitativamente che quantitativamente, a quelli che incombono sul cittadino. Dobbiamo prendere atto che la posizione dello Stato nei rapporti col contribuente ha subito nel tempo sostanziali modifiche evolutive, grazie alle quali esso pur essendosi avvalso della sua potestà, imperativa e cogente, nella fase genetica delle norme tributarie, ha fatto in modo che la loro applicazione avvenisse con una crescente sensibilità dei principi sopra enunciati. E questa apertura non è da ascrivere tanto alle modifiche legislative, quanto ad una maturazione culturale cui ha fatto seguito la emanazione di norme (quali ed esempio quelle relative all’auto-tutela) che addirittura hanno attribuito all’amministrazione finanziaria la possibilità di procedere all’annullamento di atti illegittimi o infondati, “anche in caso di non impugnabilità”², eccetto che “per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all’amministrazione finanziaria”³. La Amministrazione Finanziaria ha anche fornito una interpretazione “estensiva”⁴

2 art. 2-quater, comma 1 e art. 2, comma 1 del D.M. n. 37/1997

3 art. 2, comma 2 del D.M. n. 37/1997

4 Circolare Ministero Finanze 198/E del 1998:

Quando verifica la ricorrenza di tali presupposti (.....), l’Ufficio procede all’annullamento:

- anche se l’atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere;
- anche se il ricorso è stato presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità, ecc.);
- anche se vi è pendenza di giudizio;
- anche se non è stata prodotta in tal senso alcuna istanza da parte del contribuente.

del suo potere di autotutela, estendendola alle ipotesi in cui le sentenze non abbiano riguardato il merito della controversia, ma aspetti formali. Quindi, se per ipotesi, ci troviamo in presenza di un avviso di accertamento impugnato tardivamente, ed in relazione al quale il giudice ne ha confermato la sopravvivenza, l'Amministrazione Finanziaria ha la possibilità di intervenire per rimediare ad errori, anche di valutazione, commessi nella sua redazione.

Quanto la autotutela rappresenti un dovere per la Amministrazione Finanziaria è tutt'altro che pacifico; anzi, la giurisprudenza della Suprema Corte ritiene che l'esercizio del potere di autotutela si svolge nelle forme dell'attività discrezionale. Recenti evoluzioni giurisprudenziali tendono a portare il dibattito sul terreno della motivazione del diniego di autotutela, evocando così la applicazione di un principio generale a cui la Pubblica Amministrazione non può sottrarsi.

A dieci anni dalla sua emanazione, lo Statuto non può certo vantare una applicazione omogenea e soddisfacente.

Una valutazione fatta da un noto quotidiano economico nel mese di aprile 2010 non riusciva ad attribuire la sufficienza, ponendo in testa agli aspetti positivi l'apertura della A.F. al confronto e alla trasparenza, ed in coda l'abuso del legislatore nel prorogare termini di prescrizione o di decadenza⁵ e nel continuare ad essere poco chiaro e trasparente nella produzione delle norme tributarie⁶.

Dobbiamo in tutta onestà riconoscere che l'A.F. ha fatto molti passi

5 Articolo 3, comma 3, Legge 212/2000 : I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

6 Articolo 2, Legge 212/2000

1. *Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute.*
2. *Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima.*
3. *I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio.*
4. *Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato.*

avanti. Basti considerare l'efficienza dei sistemi informativi che l'A.F. ha messo a disposizione dei professionisti e degli utenti con la creazione del sito della Agenzia, col canale ENTRATEL, col cassetto fiscale e, di recente, con la introduzione del sistema di banca dati accessibile via web chiamato "normattiva".

In conclusione, il legislatore è certamente insofferente e poco rispettoso delle pastoie poste dallo Statuto, e i Giudici Tributari non sempre dimostrano di dare il giusto peso allo Statuto, privilegiando spesso una interpretazione "sostanziale" delle norme rispetto a quella "formale", dimenticando che le norme in materia tributaria devono essere applicate secondo diritto e non secondo equità.

Provando a dare un giudizio sintetico, oserei dire: **ottime intenzioni** ma realizzate con un strumento non del tutto adeguato, **buona applicazione** da parte della A.F., **discreto recepimento** da parte della Giurisprudenza e **scarso rispetto** da parte del legislatore.

Analisi dello Statuto

Le norme che compongono lo Statuto sono in parte dirette a disciplinare l'attività legislativa, e in parte destinate a dettare i principi a cui deve attenersi l'azione della Amministrazione Finanziaria, che spesso è stata posta dal legislatore in una ingiusta ed ingiustificata posizione di supremazia rispetto al contribuente. In particolare, gli articoli da 1 a 4 sono rivolti all'attività del legislatore, mentre quelli successivi prescrivono le regole a cui si deve attenere la Pubblica Amministrazione nei rapporti col contribuente.

Sotto il **primo profilo**, non può non rilevarsi la fragilità dello Statuto, che può essere derogato da altra Legge avente pari rango gerarchico; ciò è quanto sancito all'articolo 1, comma 1. Il legislatore ha fatto spesso utilizzo della "deroga" espressa, mortificando così le nobili intenzioni dello Statuto. Ma purtroppo dobbiamo anche prendere atto che vi sono state deroghe non accompagnate dalla clausola prevista dal citato comma 1 dell'articolo 1. E nella maggior parte dei casi non solo non è stata fatta giustizia, ma ancora non siamo abituati a chiederla. Più avanti proverò ad individuare alcune fattispecie che, a mio avviso, hanno tradito lo spirito dello Statuto.

Sotto il **secondo profilo**, devono essere i Giudici (ovvero il garante del contribuente) a verificare il corretto comportamento della Amministrazione Finanziaria. E per assicurare ciò non occorre un grande sforzo ermeneutico, in quanto il Giudice deve semplicemente verificare se l'A.F. contravviene o meno alle norme dello Statuto e, in caso affermativo, non può e non deve avere dubbi sul comportamento da adottare.

Quindi, possiamo dire che – comunque- lo Statuto ha una rilevantissima portata applicativa, anche se limitata alla attività esecutiva e non anche a quella normativa.

Articolo 1. Principi generali

La locuzione che ha maggiormente richiamato l'attenzione degli interpreti è quella contenuta nel primo comma, laddove si afferma che *Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono **principi generali** dell'ordinamento tributario.*

Cosa si intende per principi generali ?

Di principi generali ne parla l'articolo 12 delle preleggi (**Interpretazione della legge**), che recita:

Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore.

*Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i **principi generali** dell'ordinamento giuridico dello Stato.*

Secondo tale norma, i principi generali soccorrono quindi nella ipotesi in cui né il senso letterale della norma né l'analogia possano condurre alla decisione della controversia. Quindi, i principi generali sembrano assumere un ruolo di supplenza e non di corollario.

Non sembra che sia stata questa la intenzione del legislatore dello Statuto che, con molta probabilità, ha invece voluto attribuire un significato diverso e più pregnante.

Occorre evidenziare che la legge 212 del 2000 è stata approvata dal

Parlamento secondo il procedimento ordinario per la formazione delle leggi: ne consegue che essa, nonostante il richiamo ad alcune disposizioni costituzionali e il tenore dei principi che contiene, non ha dignità costituzionale. Ne consegue che una legge contrastante con le norme dello Statuto è costituzionalmente illegittima solo se, oltre alle norme dello Statuto, viola anche le norme della costituzione.

Nel nostro ordinamento, disposizioni che hanno la valenza di principi generali o che comunque si qualificano come tali, si rinvencono prima di tutto nella Costituzione, la quale si apre con l'enunciazione di alcuni principi definiti "fondamentali". Nell'ambito della legislazione ordinaria sono numerosi i provvedimenti che autoqualificano "principi generali" le proprie disposizioni⁷.

Ciononostante, non è possibile attribuire un significato univoco al concetto di "principi generali", in quanto questa locuzione è utilizzata in modo non uniforme.

La dottrina⁸ ha individuato cinque funzioni assolute dai "principi generali":

- una funzione programmatica, allo scopo di orientare e indirizzare l'attività del legislatore;
- una funzione interpretativa, attraverso un'opera di riconduzione della fattispecie concreta nell'ambito dei valori e delle regole generali;
- una funzione integrativa, utilizzando questi principi per colmare le lacune del diritto;
- una funzione delimitativa, che si realizza attraverso dei limiti al potere legislativo;
- una funzione fondativa, perché i "principi generali" rappresentano i valori su cui si fonda il nostro ordinamento giuridico.

Eliminando la funzione fondativa (in quanto riassuntiva delle precedenti), le funzioni che maggiormente si riscontrano nelle disposizioni che hanno

7 È il caso della legge 20 maggio 1970 n. 300, cioè lo Statuto dei lavoratori, della legge 11 luglio 1978 n. 382 sulla disciplina militare, la legge 6 agosto 1990 n. 223 sul sistema radiotelevisivo pubblico e privato, e la legge 241/1990 sul procedimento amministrativo.

8 Modugno, Principi generali dell'ordinamento, voce Enciclopedia giuridica Treccani, Roma, 1991, XXIV.

il valore dei principi generali sono senz'altro quella interpretativa (quindi, sulle leggi esistenti) e quella programmatica (sulle leggi future).

Per valutare quale forza abbiano i principi sopra enunciati, la dottrina ha assunto due orientamenti contrapposti. Una parte della dottrina⁹ ritiene valido e legittimo il principio di fissità reintrodotta dallo Statuto e ritiene che proprio tale principio *“attribuisca alla legge 212/2000 il valore di legge rinforzata, categoria di costruzione giurisprudenziale che si qualifica per la sua particolare forza giuridica, essendo destinata a restare in vigore fino a quando non intervenga una norma di pari grado gerarchico avente espressi effetti abrogativi o modificativi”*. *“Così concepite”* – continuano gli Autori – *“le leggi rinforzate finiscono per collocarsi in una posizione intermedia fra la Costituzione e le altre leggi ordinarie. Resta il fatto che lo strumento utilizzato dal legislatore è pur sempre di natura ordinaria per cui nulla vieta che in futuro i contenuti dello Statuto possano essere oggetto di modifica, integrazione o abrogazione per effetto di fonti di produzione normativa dello stesso livello, con l'unico limite rappresentato dall'inapplicabilità dell'istituto dell'abrogazione per incompatibilità o abrogazione implicita”*.

Altra parte della Dottrina¹⁰ ritiene che il principio di fissità¹¹ non sia compatibile con l'attuale ordinamento giuridico; sarebbe quindi pleonastica (per non dire inutile) la affermazione secondo cui tutte le disposizioni contenute nella legge 212/2000 sono emanate in attuazione di norme costituzionali. Ogni atto normativo è emanato in attuazione di un principio contenuto nella Carta Costituzionale, per il semplice fatto che le norme costituzionali rappresentano la legge fondamentale della Repubblica e un limite invalicabile alla discrezionalità del legislatore ordinario. Quindi sul piano prettamente giuridico-formale questa affermazione di principio non aggiungerebbe nulla

9 Vedi Carbone e Screpanti, Statuto dei diritti del contribuente, supplemento de Il Fisco, 41, 2000, 37 ss..

10 Malagù, Lo Statuto del contribuente e il suo Garante, in Boll.trib., 17, 2000, 2 ss.; Falcone, Il valore dello Statuto del contribuente, in Il Fisco, 36, 2000.

11 Ossia l'attribuzione al Giudice ordinario, previo il benestare della Cassazione, del potere di dichiarare inapplicabili quelle norme a essa successive che non si fossero conformate a tale principio, aveva cioè previsto un effettivo meccanismo che potesse effettivamente vincolare il Legislatore futuro.

al valore che tutte le leggi ordinarie, quindi anche lo Statuto del contribuente, avrebbero insite in se stesse.

La Corte di Cassazione, nella sentenza 17576 del 2002, ha affermato che la espressione secondo cui le disposizioni dello Statuto costituiscono “principi generali dell’ordinamento tributario”, *deve essere intesa come formulazione sintetica di quattro diversi e specifici significati:*

in primo luogo, quello di “**principi generali del diritto, dell’azione amministrativa e dell’ordinamento particolare tributari**” (artt. 3 e 5, 19, che dettano disposizioni volte sia a disciplinare l’efficacia temporale delle norme tributarie, sia ad assicurare la “trasparenza” dell’attività stessa, sia, come è stato rilevato esattamente in dottrina, ad “orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario”);

in secondo luogo, quello di “**principi fondamentali della legislazione tributaria**”, tesi a vincolare in vario modo l’attività del futuro legislatore tributario, statale e regionale, sia nella scelta della fonte di produzione (artt. 1 comma 2 e 4) e del relativo oggetto (art. 2 comma 2), sia nella tecnica di redazione delle leggi (art. 2 commi 1, 3 e 4);

in terzo luogo, quello di “**principi fondamentali della materia tributaria**”, in relazione all’esercizio della relativa potestà legislativa “concorrente” da parte delle Regioni (cfr. combinato disposto degli artt. 1 comma 3 primo periodo della L. 117, commi 2 lett. e quarto periodo e 3, e 119 commi 1 e 2 Cost., nei testi sostituiti, rispettivamente, dagli artt. 3 e 5 della Legge Costituzionale n. 3 del 2001);

ed infine, quello di “**norme fondamentali di grande riforma economico sociale**”, in relazione all’esercizio della potestà legislativa “esclusiva” da parte delle Regioni ad autonomia speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano (cfr. artt. 1 comma 3 secondo periodo della legge e 116 comma 1 Cost., nel testo sostituito dall’art. 2 della legge costituzionale n. 3 del 2001, nonché art. 10 di quest’ultima legge), naturalmente laddove, in tutte o in alcune delle disposizioni statutarie, sia possibile individuare, secondo i criteri elaborati dalla Corte costituzionale, siffatta caratteristica. Ne consegue che in altri termini, il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla L. 212 del 2000 deve essere risolto

dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari. Siffatta prospettiva appare ulteriormente confermata da quanto stabilito nell'art. 16 comma 1 dello Statuto, laddove il Governo viene delegato "ad emanare ... uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge".

E' noto che tale delega è stata esercitata dal Governo con l'adozione del (solo) D.Lgs. 26 gennaio 2001 n. 32. Ma, al di là del concreto esercizio della delega, conta sottolineare la volontà esplicita del legislatore delegante - ovviamente consapevole della mole enorme "delle leggi tributarie vigenti" e, quindi, della inevitabilità di limitare la delega alla emanazione delle "disposizioni correttive strettamente necessarie a garantire la coerenza delle leggi tributarie vigenti con i principi statutari" (e cioè, alla emanazione di quelle disposizioni relative alle "leggi tributarie vigenti" di più frequente applicazione: come è dimostrato dal contenuto, quantitativamente modesto, delle modificazioni apportate dal D.Lgs. n. 32 del 2001) - di riaffermare, in consonanza con l'art. 1 comma 1, la necessità di "garantire la coerenza delle leggi tributarie vigenti (id est: di tutte le leggi tributarie vigenti) con i principi desumibili dalle disposizioni" dello Statuto.

In altre parole - se le "disposizioni correttive" del D.Lgs. n. 32 del 2001 per definizione, "garantiscono la coerenza" delle (sole) leggi ivi considerate con i principi statutari - identica coerenza deve essere assicurata non soltanto nell'esercizio dell'attività del futuro legislatore tributario, ma anche nell'esercizio dell'attività dell'interprete, che tali principi è chiamato ad applicare anche con riferimento a leggi tributarie "non corrette" dal legislatore delegato, e cioè a "tutte le altre" leggi tributarie vigenti.

Articolo 3 Efficacia temporale delle norme tributarie.

L'art. 3 dello statuto del contribuente sull'efficacia temporale, nel senso del divieto della retroattività, delle normative fiscali, replica il principio di legalità ereditato dal codice penale, in forza della assimilazione tributo-pena. Ciò trova anche conferma nel contesto del principio più generale di correttezza e buona fede cui devono essere improntati i rapporti tra amministrazione

ne e contribuente, e che trova espressione non solo nell'art. 10 che ha per oggetto la tutela dell'affidamento e della buona fede, ma anche in una serie di altre norme dello statuto; vale a dire nell'art. 6 sulla conoscenza e la semplificazione degli atti, nell'art. 7 sulla chiarezza e motivazione degli atti stessi, nell'art. 5 sulle informazioni del contribuente, nell'art. 2 sulla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, ecc..

L'esame complessivo di queste disposizioni chiarisce che la correttezza e la buona fede nei confronti del contribuente debbono essere osservate non solo dall'amministrazione finanziaria in fase applicativa, ma anche dallo stesso legislatore tributario all'atto dell'emanazione delle fonti normative, come emerge in particolare dall'art. 2 che detta i criteri di chiarezza e trasparenza che debbono essere osservati nelle disposizioni tributarie, e dallo stesso art. 3 sul divieto di attribuire ad esse efficacia retroattiva. Ed una disposizione fiscale che abbia anche solo in parte efficacia retroattiva è palesemente contraria ai principi di correttezza nei confronti del contribuente. Del resto il principio della tutela della ragionevolezza e dell'affidamento posto legittimamente sulla certezza dell'ordinamento giuridico ha trovato già riconoscimento non solo nella giurisprudenza di questa Corte (Cass. civ., 23 maggio 2003, n. 8146), ma anche in quella della Corte Costituzionale (sentenze n. 211/97, 416/99, 525/2000) ed in quelle della Corte di Giustizia CEE (24 settembre 2002, C. 255/2000, Gr. It. S.p.A. c. Ministero delle Finanze) e della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (30 maggio 2000, Ca. e Ve. c. Italia).

La questione della irretroattività delle norme tributarie potrebbe apparire ovvia e normale. In ambito civile, innanzitutto l'articolo 25 della Costituzione dispone che *"nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso"*. L'articolo 11 delle preleggi prevede che *"la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo"*. In ambito penale l'articolo 2, oltre a confermare l'irretroattività della legge, dispone una deroga in favore del reo nella ipotesi in cui la legge precedente sia più favorevole. In ambito sanzionatorio tributario vale questo ultimo principio.

Nella eterna rincorsa tra fisco e contribuente, sono state però emanate una serie di norme che, anche se non hanno efficacia retroattiva nel senso

letterale del termine, introducono nel sistema tributario modifiche che incidono retroattivamente sui presupposti dai quali scaturiscono nuove fattispecie accertative o, comunque, nuovi obblighi o adempimenti a carico del contribuente. Alle obiezioni di illegittimità di questi provvedimenti è stato eccepito che queste norme sono “procedimentali”¹², ossia che dettano i criteri istruttori per l’accertamento di fatti che, comunque, sono già previsti dalla Legge previgente come presupposti per la esistenza di maggior reddito.

È vero che generalmente le presunzioni stabilite dalla Legge sono *juris tantum*, per cui è ammessa la prova contraria, ma questo rappresenta un evidente e subdolo tranello in quanto il contribuente è tenuto spesso a fornire una prova negativa e quindi, il più delle volte, impossibile.

Il panorama fiscale è pieno di norme che, a gioco avviato, hanno modificato le regole: ricordiamo tutti l’obbligo di comunicazione degli investimenti per le aree svantaggiate, la cui trasmissione telematica è stata disposta non solo dopo che del diritto al credito d’imposta era maturato, ma addirittura già fruito¹³, il redditometro, la normativa sulle società di comodo, etc.etc..

Ma sotto gli occhi di tutti c’è un’ingiustizia palese che, grazie al cielo, è stata ridimensionata – parzialmente e per altre ragioni – dalla recente giurisprudenza: la materia degli studi di settore. A nostro avviso, gli studi introducendo un sistema di presunzioni legali, determinano una posizione soggettiva del contribuente che non è assolutamente tutelata dal legislatore. Se è vero che lo scostamento rilevante dei ricavi dichiarati rispetto a quelli desumibili dagli studi, congiuntamente alla incoerenza di altri indicatori, rappresenta elemento fondante della potestà accertatrice, deve essere riconosciuto che, proprio per la pericolosità devastante della norma, il contribuente

12 La sentenza 5 ottobre 2005 n. 19403, della sezione tributaria della Corte di Cassazione ha stabilito che “*Gli indici di capacità contributiva ex articolo 38, comma quarto, Dpr n. 600 del 1973, hanno valenza di prova relativa, poiché incombe al contribuente l’onere di provare la mancata disponibilità dei beni o servizi sui quali si basa l’accertamento sintetico del reddito. Detti indici di ricchezza sono applicabili retroattivamente in virtù del loro valore procedimentale. Compete al giudice del rinvio verificare la disapplicazione delle sanzioni per l'impossibilità di conoscenza da parte del contribuente dei predetti fattori-indice in anni anteriori alla loro entrata in vigore*”.

13 articolo 62, comma 1, lettera a), della legge 289/2002, modello CVS.

dovrebbe avere diritto di sapere con un congruo anticipo se il suo comportamento imprenditoriale o professionale, frutto di scelte, tecniche o personali, è suscettibile di arrecargli rischi aggiuntivi rispetto a quelli ordinari insiti nell'esercizio della sua attività. Il che vuol dire che il contribuente dovrebbe sapere prima dell'inizio del periodo di imposta quali sono le obiezioni che il fisco potrebbe muovergli, e scegliere se giocare o meno la partita. Difatti, se al rischio di impresa si aggiunge anche il rischio di accertamento, il gioco potrebbe essere iniquo. Con la conseguenza che, sia pure potendo essere non pertinente la invocazione dell'articolo 3, potrebbe essere applicabile l'articolo 10, che, costituisce applicazione dell'articolo 97 della Costituzione. Identico ragionamento potrebbe essere fatto per il c.d. redditometro, tornato alla ribalta proprio in questi giorni. Spesso i nostri clienti più accorti, pur avendo la disponibilità legittima delle somme necessarie per effettuare gli investimenti, ci chiedono di effettuare una verifica di congruità delle spese che intendono effettuare rispetto ai parametri in vigore. E se il risultato del test è favorevole al contribuente, come può avere diritto di cittadinanza una norma che, successivamente emanata, vada a modificare i parametri e far diventare il contribuente "congruo" un potenziale evasore?

Purtroppo la giurisprudenza non ha avuto sino ad oggi sufficiente coraggio per prendere decisa posizione al riguardo, pur avendo un più che sufficiente contesto normativo idoneo a fornirLe tutto il supporto necessario. Ciò è assolutamente auspicabile, anche perché potrebbe costituire un rimedio contro le continue tentazioni di "deroga" del legislatore. In tale ottica, possiamo solo affermare con decisione il sacrosanto principio sopra evidenziato e invocare comunque la inapplicabilità delle sanzioni, in coerenza con quanto prospettato dalla sentenza della Corte di Cassazione riportata in nota.

Un altro caso di violazione dei principi dettati dall'articolo 3 è costituito dal raddoppio dei termini di accertamento in presenza di fattispecie penalmente rilevanti¹⁴. Qui sembra che vi sia una doppia violazione di legge: la prima norma violata è l'articolo 3, comma 3, non espressamente derogato ai sensi dell'artico-

14 art. 37, commi da 24 a 26, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, applicabile nei casi in cui quando il contribuente abbia commesso una violazione che comporta obbligo di denuncia, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

lo 1, comma 1. Ma anche a volersi bendare gli occhi, non si potrebbe mai sostenere che la norma sia applicabile per le annualità precedenti la entrata in vigore della Legge, sempre per il rispetto del principio costituzionale di cui è portatore l'articolo 10. E mentre la prima violazione è sanabile con una modifica alla Legge, la seconda è insanabile, in quanto lesiva dei principi costituzionali.

Altra riflessione potrebbe scaturire dalla eccessiva strumentalizzazione della norma, anche in considerazione della assurda interpretazione che ne ha dato l'Agenzia delle Entrate¹⁵, secondo cui la proroga opererebbe anche nei confronti dei contribuenti "collegati" al malcapitato, e l'esito del procedimento penale sarebbe irrilevante ai fini della proroga dei termini. Ci troviamo quindi in presenza di un comportamento dell'Agenzia finalizzato a preconstituirci poteri in bianco, avuto riguardo alla eccessiva tendenza da parte della GdF e della A.F. a dilatare la eventuale esistenza di reati ex D.Lgs.vo 74/2000.

Altra ipotesi che riteniamo sia lesiva degli articoli 3 e 10 sia quella che ha introdotto la c.d. norma del "due su tre" ai fini degli accertamenti sugli studi di settore¹⁶. Anche in questa ipotesi la A.F. si è attribuita un salvacondotto invocando la procedimentalità della norma, ma anche per questa fattispecie è evidente che, quando è stata emanata la norma che ha introdotto la c.d. regola del "due su tre", le dichiarazioni dei redditi relative ai primi due anni su tre (quindi, 2002 e 2003 nel nostro caso) erano già state presentate. Ne consegue che, nel momento in cui è stata presentata la dichiarazione per l'anno d'imposta 2004 (ossia la prima successiva alla previsione normativa della regola del "due su tre"), il contribuente non avrebbe potuto far nulla per evitare l'assoggettamento alla norma in questione, dal momento che per i due anni precedenti non era più possibile intervenire sulle dichiarazioni dei redditi già presentate. Quindi, la retroattività non va considerata solo in relazione alla (ovvia) inapplicabilità della norma agli anni 2002 e 2003, ma anche in relazione alla illegittimità nel considerare gli anni 2002 e 2003 come i primi del triennio a cui applicare la norma. Ne consegue che primo il primo triennio di riferimento dovrebbe essere il 2005¹⁷/2007.

15 Vedi circolare 54/E del 23 dicembre 2009.

16 Introdotta dall'articolo 1, comma 409, Legge 311/2004 (finanziaria 2005).

17 Il 2005 è il primo anno successivo alla data di entrata in vigore della Legge e che permette una preventiva conoscenza dei risultati degli studi di settore e dei parametri.

Altro aspetto che interessa la norma in esame è quello affrontato dalla Corte Costituzionale con la ordinanza n.185 del 2009. La questione posta riguarda la ragionevolezza della norma (articolo 62 Legge 289/2002) che colpiva con la decadenza dal beneficio al credito d'imposta maturato sia coloro che avevano fruito del credito in mancanza del presupposto, sia coloro che, pur avendo rispettato tutti le prescrizioni di legge, avessero omesso l'invio del modello "ricognitivo" degli investimenti realizzati. Quindi, il contribuente invocava la illegittimità della norma per violazione dei principi dettati dallo Statuto che, a loro volta, rappresentavano attuazione dell'articolo 97 della Costituzione.

La Corte ha dichiarato la questione manifestamente infondata, perché *"da un lato, la norma censurata non attiene all'organizzazione dei pubblici uffici cui si riferisce il citato art. 97 Cost., dall'altro le disposizioni della legge n. 212 del 2000 non costituiscono parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale"*.

Anche la Corte Cassazione, chiamata a rispondere a quesiti diversi ma attinenti la stessa materia (crediti d'imposta), con sentenza 19627 dell'11/9/2009, ha dimostrato una netta chiusura nei confronti di interpretazioni garantiste. Difatti, la S.C. ha risposto negativamente sia al quesito avente per oggetto la perentorietà del termine del 28 febbraio 2003 per la presentazione delle istanze, sia al quesito relativo alla illegittimità del provvedimento direttoriale¹⁸ emanato molto prima dei 60 giorni previsti dall'articolo 3 comma 2. Tuttavia, in relazione a tale ultimo aspetto, la Corte di Cassazione, prendendo atto che la comunicazione telematica fu inviata il 16 maggio 2003, ha affermato che *"all'identico risultato si arriverebbe, comunque, nel caso di specie, anche accogliendo l'erronea tesi della Società resistente, secondo cui il termine di 60 giorni, garantito dalla Legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 3, comma 2 dovrebbe decorrere dal momento in cui si possa esercitare il potere di adempiere l'onere di comunicazione, cioè, nell'ipotesi più favorevole alla Società, dal 12 febbraio 2003; infatti, resterebbe sempre il fatto che la comunicazione effettuata il 16 maggio 2003*

18 Provvedimento del 24 gennaio 2003, software per la trasmissione reso disponibile il 12 febbraio 2003

sarebbe comunque tardiva". Questa affermazione appare emblematica, perché da un lato sembrerebbe confermare che la tesi della Società è erronea, dall'altro potrebbe rappresentare un'apertura verso la ipotesi più favorevole prospettata dalla resistente. Vi è comunque da osservare che, indipendentemente dalla condivisibilità della interpretazione, resta la manifesta inesattezza logico-giuridica che traspare dalla seguente affermazione:

fin dal 13 novembre 2002, data di pubblicazione del Decreto Legge 12 novembre 2002, n. 253, sulla Gazzetta ufficiale n. 266 del 2002, il contribuente interessato è stato posto nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità della scadenza del termine per adempiere il suo onere di comunicazione entro il 31 gennaio 2003, divenuto medio tempore, il 28 febbraio 2003. Quest'ultima data, prevista dal legislatore come data comunque non superabile con una diversa previsione da parte del Direttore dell'Agenzia delle entrate, è stata confermata dall'autorità amministrativa nel suo provvedimento del 24 gennaio 2003. Il Giudice non si è forse reso conto che le comunicazioni telematiche sono cosa ben diversa dalle comunicazioni cartacee, e che la mancanza delle specifiche tecniche e del software per l'inoltro non consentono non solo l'adempimento, ma anche l'esecuzione del lavoro preparatorio all'adempimento. Possiamo quindi ritenere che la parola "fine" non sia stata ancora scritta.

A corollario degli orientamenti sopra illustrati, non si può non rilevare come le conclusioni cui pervengono il Giudice delle Legge e la Suprema Corte si pongono in linea diametralmente opposta al comma 2 dell'articolo 6, secondo cui è obbligo della A.F. *"informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito"*. E poiché la legge che ha introdotto la c.d. decadenza dal diritto al credito non contiene la espressa deroga richiesta dall'articolo 1, comma 1, la norma dovrebbe essere considerata comunque illegittima in quanto in contrasto con lo Statuto e, quindi, con i principi costituzionali.

Si segnala che il 7 luglio 2010 la Suprema Corte di Cassazione, sezione

III penale, ha depositato una sentenza (n. 25875) che ha esaminato le fattispecie generatrici del reato di omesso versamento di ritenute alla fonte ex articolo 10-bis del Decreto Legislativo 74/2000. In particolare, premesso che la norma che ha introdotto il reato è entrata in vigore il primo gennaio 2005, il caso esaminato riguardava gli omessi versamenti dell'anno 2004, il cui termine ultimo ai fini della esimente penale coincideva col termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta. La Corte ha ritenuto sussistente il reato perché la scadenza del termine per il versamento scadeva successivamente alla data di entrata in vigore della legge (il 30 settembre 2005), ritenendo quindi che detto termine sia da considerarsi come quello di consumazione del reato e non come condizione di punibilità. Indipendentemente da ogni considerazione di ordine strettamente giuridico che attiene al diritto penale, la pronuncia potrebbe prestarsi a critiche nel momento in cui non considera l'elemento psicologico del reato, che poi sta alla base delle teorie che individuano il momento della *commissio criminis*. A tal fine e a nostro sommo avviso, potrebbe essere decisivo riflettere sulla circostanza che quando alle ordinarie scadenze mensili il contribuente ha omesso il versamento delle ritenute la fattispecie non era prevista dalla legge come reato. Nel momento in cui è entrata in vigore la legge, pertanto, il contribuente si trovava con una esposizione debitoria formata in un contesto temporale in cui aveva fatto affidamento sulla possibilità di rinviare il pagamento senza incorrere in sanzioni penali. Quindi, oltre al problema della individuazione del momento di commissione del reato, la interpretazione data dalla Suprema Corte si ebbe porre in contrasto col disposto dell'articolo 10, riguardante la tutela dell'affidamento e della buona fede. Quindi, potrebbe esserci spazio per ritenere che la parola fine non sia ancora scritta.

Articolo 6. Conoscenza degli atti e semplificazione

La portata applicativa del primo comma dell'articolo 6 è ancora da scoprire. Infatti, a fronte della "fermezza" delle disposizioni del codice di procedura civile disposta dall'ultimo periodo del primo comma, non sembra che la giurisprudenza abbia individuato quali siano i mezzi con cui deve essere assicurata la "effettiva conoscenza" degli atti destinati al contribuente. La questione non è di poco conto, perché la violazione di questo precetto è da ritenersi violazione

dei principi costituzionali, suscettibile di rendere annullabile qualsiasi provvedimento che sia stato emanato in dispregio della norma. D'altronde non è ammissibile ritenere che la prescrizione normativa non abbia alcun significato.

Nell'attesa che la norma venga riempita di contenuti dagli interpreti, possiamo solo ritenere che la norma rappresenti un forte richiamo nei confronti della giustizia tributaria la quale, oltre a verificare il rispetto dell'applicazione delle norme già esistenti in materia di notificazione, deve anche accertarne l'utilizzo rigoroso e puntuale, risolvendo ogni dubbio esistente alla luce delle disposizioni sopra accennate.

Comunque, possiamo certamente affermare che il primo effetto che essa ha prodotto è la espulsione dal sistema tributario delle comunicazioni a mezzo fax, telefono, posta ordinaria, etc.etc. Questo processo di "purificazione" normativa, in parte è avvenuto ad opera del decreto legislativo 26 gennaio 2001, n.32, in parte (per la parte non strettamente necessaria) sta avvenendo e deve avvenire ad opera della giurisprudenza di merito.

Uno degli argomenti più dibattuti è stata la lettura dell'articolo 36-bis alla luce delle regole fissate dallo Statuto. In particolare, si è posto il problema dell'obbligo della preventiva comunicazione da parte della A.F. nella ipotesi di correttezza formale della dichiarazione ma di omissione del versamento delle imposte. Sullo specifico argomento, la dottrina non è concorde. Da un lato c'è chi sostiene la insussistenza dell'obbligo di comunicazione, dal momento che il comma 3 dell'articolo 36-bis¹⁹ fa riferimento alla sola ipotesi di presenza di **risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione**; difatti, la presenza di un omesso versamento non genererebbe alcun risultato diverso. Dall'altro, c'è chi sostiene la sussistenza dell'obbligo, visto che il comma 5 dell'articolo 6 obbliga l'A.F. alla comunicazione

19 *Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2 bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.*

in tutte le ipotesi in “cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione”, ritenendo che l’omesso versamento realizzi sempre e comunque la condizione richiesta dalla norma.

Anche non volendo considerare decisivo il comma 5 dell’articolo 6, vista anche la sua indeterminatezza degli “aspetti rilevanti” ivi indicati²⁰, vi sono molteplici ragioni per cui l’obbligo di comunicazione deve ritenersi sussistente.

Il primo motivo è contenuto nel comma 2 dell’articolo 6, che prevede l’obbligo di preventiva informazione del contribuente di ogni circostanza o fatto potenzialmente idonei a comportare la irrogazione di sanzioni; e l’omesso versamento rientra a pieno titolo in tali fattispecie.

Il secondo motivo si ricava facilmente dalle istruzioni emanate dalla stessa A.F. Difatti, nel glossario pubblicato sul sito della A.F.²¹, alla voce “preavviso telematico”, è riportato “*Comunicazione che l’Agenzia delle Entrate invia all’intermediario che ha trasmesso telematicamente la dichiarazione di un proprio cliente, nel caso in cui dalla liquidazione della stessa emerge un’anomalia, un errore o un omesso versamento. Il preavviso viene inviato per posta elettronica e l’intermediario ha la possibilità di prendere visione dell’irregolarità segnalata e di valutare se la stessa sia fondata o meno. Nel caso in cui ritenga che l’irregolarità esista potrà consigliare al contribuente di versare quanto dovuto, usufruendo del beneficio della riduzione dei due terzi della sanzione. Nel caso in cui l’intermediario ritenga, invece, che l’irregolarità segnalata sia infondata o solo formale, potrà fornire i chiarimenti del caso ed evitare, così, che il suo cliente riceva una comunicazione di irregolarità. Trascorsi 60 giorni dall’invio del preavviso telematico senza che l’intermediario si sia attivato sarà inviata, con raccomandata, la comunicazione di irregolarità al contribuente e da quel momento decorreranno i trenta giorni previsti dalla legge per la definizione agevolata delle irregolarità riscontrate.*”

Il terzo motivo risiede nel disposto dell’articolo 2 del Decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 462, che condiziona la iscrizione a ruolo dei tributi che risultano dovuti a seguito della liquidazione ex articolo 36-bis

²⁰ Che, comunque, non potrebbe mai risolversi in una interpretazione pro-fisco, visto anche la ratio dello Statuto

²¹ <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/Nsilib/Nsi/Glossario>.

alla preventiva comunicazione che deve consentire al contribuente la possibilità di pagare la sanzione ridotta ad un terzo.

Esiste infine un ulteriore motivo che è connesso all'obbligo generale di motivazione degli atti e che verrà esaminato nel contesto dell'articolo 7.

La copiosità e la chiarezza delle norme citate non dovrebbero – quindi - dare adito a dubbi riguardo la illegittimità della iscrizione a ruolo per omesso versamento non preceduto dalla comunicazione da effettuare con l'osservanza del comma 1 dell'articolo 6.

Articolo 7. Chiarezza e motivazione degli atti.

L'obbligo di motivazione degli atti amministrativi risiede, prima ancora che nel comma 1 dell'articolo 7, nell'articolo 3 della Legge 241/1990, che riguarda le norme sul procedimento amministrativo, già applicabile da vent'anni anche al comparto tributario.

Nel parlare di motivazione non possiamo fare a meno di valutare se le cartelle di pagamento emesse dal Concessionario della Riscossione possano ritenersi congruamente motivate. La Sentenza 16.12.2009, n. 26330 della Corte di Cassazione, ha ribadito che gli atti impositivi devono contenere una motivazione congrua, sufficiente ed intelligibile, idonea a rendere edotto il contribuente destinatario dell'*an* e del *quantum* della pretesa tributaria al fine di esercitare, con pienezza di facoltà, il diritto alla difesa. Questo aspetto ci sembra eccessivamente sottovalutato dalla giurisprudenza, che non sempre è sensibile ad un attento esame dell'atto per verificarne la rispondenza ai precetti sopra indicati. Per comprendere l'*an* della pretesa tributaria si è costretti a chiedere lumi alla Agenzia delle Entrate che – a sua volta – spesso non è immediata nell'espone le ragioni della pretesa tributaria; senza parlare poi della difficoltà che incontriamo nell'individuare il soggetto che può fornire le risposte alle nostre legittime richieste. Questo si verifica anche perché i procedimenti interni alla pubblica amministrazione non sono ancora provvisti dei necessari requisiti di chiarezza e trasparenza che dovrebbero consentire a ciascun operatore della A.F. di “leggere” nel sistema informativo in maniera chiara ed inequivocabile le ragioni della pretesa tributaria; i controlli dai quali scaturiscono i ruoli e, conseguentemente, le cartelle di pagamento, sono automatizzati, e i sistemi informativi

sono progettati più per fare calcoli (e cassa) che per fornire spiegazioni. Una motivazione del tipo “**ecc.non detr.**” non può in nessun modo ritenersi idonea a realizzare i presupposti richiesti dalla Legge per la legittimità degli atti.

Le cartelle di pagamento si manifestano carenti, oltre che sotto l’aspetto della motivazione *strictu sensu*, anche perché richiamano altri atti in relazione ai quali non si è realizzata la “effettiva conoscenza” richiesta dal comma 1 dell’articolo 5, ovvero perché – comunque – i predetti atti non sono allegati alla cartella di pagamento. Su tale argomento sembra essersi creata una ingiustificata acquiescenza da parte della dottrina, mentre la giurisprudenza di legittimità non sembra essersi pronunciata. La previsione contenuta nel comma 1 dell’articolo 7 prevede infatti l’obbligo chiaro, generalizzato ed incondizionato di allegazione agli atti della A.F. di qualsiasi altro atto a cui si fa riferimento nella motivazione del provvedimento. *In claris non fit interpretatio*.

La Amministrazione Finanziaria, con la circolare 150/E del 1/8/2000, resasi perfettamente conto della innovazione normativa e dei suoi effetti deflagranti, allertò immediatamente gli Uffici periferici al rispetto letterale della norma²², pur preconizzando un intervento legislativo attenuativo dell’obbligo. L’articolo 1 del Decreto Legislativo 32/2001, emanato in forza dell’articolo 16 dello Statuto al fine di introdurre “le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza

22 “...Si richiama peraltro l'attenzione sulla previsione contenuta nell'ultimo periodo del predetto articolo (“Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.”), la quale, ad una prima lettura, può essere intesa nel senso che anche gli atti già notificati o comunicati al contribuente devono essere allegati all'atto che li richiama. Detta previsione potrebbe quindi richiedere all'Amministrazione finanziaria adempimenti che, in base alle disposizioni vigenti e all'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, non sono necessari per la legittimità della motivazione degli atti. Appare pertanto ragionevole ritenere che la materia sarà oggetto di uno dei decreti legislativi che, a norma dell'art. 16 dello Statuto, il Governo è delegato ad emanare al fine di garantire la coerenza delle leggi tributarie con i principi desumibili dalle disposizioni in oggetto. Nel frattempo, pur mancando una espressa previsione di nullità, si segnala l'opportunità di adeguarsi immediatamente alla disposizione richiamata, al fine anche di evitare eventuali eccezioni di illegittimità. Si invitano pertanto gli Uffici in indirizzo ad allegare agli atti di accertamento e di irrogazione delle sanzioni copia degli atti richiamati nelle motivazioni ancorchè gli stessi siano già stati notificati o comunicati al contribuente, quali, a titolo esemplificativo: il processo verbale di constatazione redatto a seguito di verifica effettuata nei confronti dello stesso contribuente; l'avviso di accertamento già notificato in caso di accertamento integrativo o modificativo in aumento.”...

con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge (n.d.r. LO STATUTO)”, ha modificato sia l’articolo 42 del DPR 600/1973 che l’articolo 56 del DPR 633/1972, mistificando però il precetto normativo e restringendo l’obbligo alle ipotesi in cui la motivazione facesse riferimento ad un atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente. Immediatamente dopo, la A.F. ha preso atto della modifica legislativa intervenuta ed è tornata a comportarsi come in passato.

Qui ci troviamo in presenza di un palese abuso della decretazione, in quanto il Governo, ossia il diretto controllore del Ministero delle Finanze, si è macchiato di due gravi responsabilità. La prima è quella di avere abusato della delega, avendo palesemente ridotto in favore della A.F. l’incondizionato obbligo di allegazione degli atti; il secondo è quello di avere agito in conflitto di interessi e di avere fatto prevalere gli interessi di parte rispetto a quelli superiori dello Statuto e, quindi, della Costituzione. Il peccato è ancora più rilevante in quanto commesso dal soggetto al quale è stato attribuito il compito di dare attuazione allo Statuto. Per rendere l’idea in maniera icastica, è come se un pompiere chiamato a spegnere un incendio attizzasse il fuoco. Ma di questo episodio non ci è parso che né la giurisprudenza, né la dottrina, abbiano eccepito alcunché.

La volontà del legislatore che all’avviso di accertamento siano allegati altri eventuali atti richiamati potrebbe anche risiedere nella esigenza della semplificazione dell’eventuale procedimento contenzioso tributario. Cosa succede se nel corso del contenzioso tributario né il contribuente, né l’A.F., depositano presso la segreteria della C.T. anche gli atti richiamati per relationem ? Assodato che le norme non pongono a carico del contribuente nessun obbligo, e che la A.F. assume nel processo tributario la veste di attore sostanziale (anche se attore formale è il contribuente), potrebbe ritenersi che l’obbligo di allegazione spetti alla A.F., ossia a colui il quale intende far valere il proprio diritto, e la mancata allegazione degli “atti richiamati” comporti la impossibilità per la Commissione Tributaria di valutare la motivazione e gli elementi probatori posti a base dell’atto impugnato. A tal fine sono di estremo interesse i principi affermati dalla Corte di Cassazione, sezione tributaria civile, con la sentenza del 12.02.2009, n. 3456:

“...libero l’ufficio di motivare per relationem, ma non fino al punto che poi

il contribuente debba provare "accusa e difesa". In altri termini, la tecnica della redazione della motivazione non incide sull'onere della prova. L'ufficio può anche motivare in maniera indiretta, ma poi, dinanzi al giudice, in quanto attore in senso sostanziale, deve fornire la prova del proprio assunto. Il contribuente ha soltanto l'onere di depositare l'atto impugnato²³, che è appunto l'avviso di accertamento. Tanto più nel caso in cui, come nella specie, il contribuente contesti proprio la legittimità della motivazione per relationem. Non gli si può chiedere di produrre un atto del quale contesti la idoneità a costituire supporto probatorio dell'avviso impugnato. Peraltro, con la entrata in vigore della Legge n. 212 del 2000 articolo 6 comma 4, l'amministrazione non può pretendere di accollare sul contribuente l'onere di produrre documenti in possesso della stessa amministrazione, nemmeno in sede contenziosa...."

Se quindi il Giudice deve avere conoscenza di tutti gli atti che sono posti a base della pretesa tributaria, perché questi non devono costituire un tutt'uno? Con la conseguenza che se non lo costituiscono e l'A.F. non produce anche gli atti richiamati può essere giudicata soccombente per non aver fornito la prova della sua pretesa.

Articolo 8. Tutela della integrità patrimoniale.

Come si è acutamente notato²⁴, l'espresso collegamento delle norme dello statuto con i più rilevanti principi costituzionali in materia tributaria palesa l'intento del legislatore ordinario di realizzare il necessario ed equilibrato contemperamento delle contrapposte esigenze di rango costituzionale che si fronteggiano in materia tributaria: quelle che si sostanziano nell'interesse fiscale facente capo all'amministrazione finanziaria e quelle sottese ad alcuni diritti fondamentali dei quali è titolare il contribuente.

Affermazione che si rivela calzante pure con riguardo all'istituto della compensazione onde persuasive appaiono le sottili argomentazioni di chi ha concluso che "l'inerzia del Governo nell'emanare la normativa di attuazione

²³ Onere non più esistente dopo l'ultima riforma del Contenzioso Tributario.

²⁴ P. RUSSO, Manuale di diritto tributario, parte generale, Milano, Giuffrè, 2002.

prevista dal citato art. 8 non deve ridondare a svantaggio del contribuente impedendogli di concretizzare il diritto alla compensazione delle obbligazioni tributarie previsto in modo chiaro e preciso, oltre che incondizionato, dal legislatore del 2000²⁵.

Sta di fatto che il legislatore ha previsto limitazioni in tema di compensazione in F24 dei crediti, e, da ultimo per i crediti di imposta sugli investimenti di ultima introduzione²⁶; in relazione alla ennesima possibilità di rivalutazione delle quote societarie e dei terreni, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che coloro che hanno effettuato in passato altre rivalutazioni dovranno pagare integralmente l'imposta sui nuovi valori e chiedere a rimborso l'imposta assolta in occasione della precedente rivalutazione²⁷. In effetti, su tale ultimo aspetto, la Amministrazione Finanziaria ha sostenuto, in maniera poco illuminata – a ostro avviso – anche la tesi secondo cui il diritto al rimborso delle rate della precedente rivalutazione si sarebbe estinto passati 48 mesi dal pagamento della rata, in applicazione dell'articolo 38 del DPR 602/1973, senza considerare che la predetta norma è applicabile nelle ipotesi “*nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento*”, e nel caso in esame, non ricorrendo alcuna delle predette ipotesi, il termine dovrebbe essere quello ordinario, con l'aggravante che il dies a quo della insorgenza del diritto è quello in cui il contribuente aderisce alla nuova edizione della rivalutazione.

Per quanto riguarda il comma 5, si rileva che il raddoppio dei termini per l'accertamento nei casi di reati perseguibili ai sensi del Decreto Legislativo 74/2000, potrebbe creare dei problemi. Nel caso di un accertamento relativo all'anno 2005, il cui termine ordinario scadrebbe il 31 dicembre 2010 in caso di dichiarazione presentata e il 31 dicembre 2011 nel caso di dichiarazione omessa, il raddoppio dei termini potrebbe portare la nuova scadenza al 31 dicembre 2016, ossia a più di dieci anni dal 2005, con tutte le conseguenze che non riusciamo neppure ad immaginare.

25 R. CORDEIRO GUERRA, La compensazione, in *Lo Statuto*.

26 articolo 1, commi da 54 a 57, legge finanziaria 2008, credito massimo compensabile € 250.000 / anno.

27 Vedi risoluzione 236/E del 10 giugno 2008.

Articolo 10. Tutela dell'affidamento e della buona fede.

Errori del contribuente.

Articolo 11. Interpello del contribuente.

Le interconnessioni logiche e sistematiche delle due disposizioni ne richiedono la trattazione congiunta.

Il comma 1 dell'articolo 10 enuncia uno dei principi fondamentali dello Statuto che sta alla base del rapporto tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria ma che purtroppo è disatteso spesso per le ragioni indicate nel punto in cui si è discusso della retroattività sostanziale delle applicazioni delle norme tributarie definite "procedimentali".

L'esame del comma 2 dell'articolo 10 propone un interessante sillogismo. A tal fine, occorre mettere in primo piano il successivo articolo 11, secondo cui al contribuente è concessa la facoltà di c.d. interpello, la cui risposta è vincolante per l'A.F. in forza del comma 2 che commina la nullità "*a qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta*". Il che vuol dire che il contribuente che formula una ipotesi comportamentale alla quale la A.F. attribuisce, espressamente o tacitamente, assenso, è protetto sia per quanto riguarda future le pretese di maggiori imposte che per quanto riguarda le relative sanzioni.

Il comma 4 dello stesso articolo 11 prevede che nel caso in cui l'istanza di interpello formulata da un numero elevato di contribuenti concerna la stessa questione o questioni analoghe fra loro, l'amministrazione finanziaria può rispondere collettivamente, attraverso una circolare o una risoluzione tempestivamente pubblicata ai sensi dell'articolo 5, comma 2.

A questo punto è evidente la contraddittorietà contenuta nel comma 2 dell'articolo 10, laddove viene prevista la sola inapplicabilità delle sanzioni qualora il contribuente si sia "*conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria*", quali appunto le circolari e le risoluzioni con le quali la stessa può fornire risposte collettive. Una diversa lettura porterebbe inevitabilmente condotte diverse da parte della A.F. di fronte a fattispecie identiche. Appare infatti assolutamente illogico e contrario ai criteri fondamentali di economia della attività amministrativa che la richiesta di eventuali maggiori tributi dipenda esclusivamente dalla forma con la quale

la A.F. risponde alla istanza del contribuente. Ergo, quando il contribuente si uniforma a interpretazioni della A.F., non può subire richiesta di maggiori imposte.

Un altro punto che merita attenzione è la disposizione di non applicabilità delle sanzioni alle omissioni che si traducono in una *“mera violazione formale senza alcun debito di imposta”*. Qui dobbiamo registrare il tentativo della A.F. di “tirare la coperta” dal lato suo, creando situazioni che vanificano le intenzioni del legislatore. È il caso del *“reverse charge”* dell’IVA intracomunitaria, per cui è venuta in nostro aiuto la Corte di Giustizia Europea, o, molto più spesso, dei ritardi nelle comunicazioni di variazioni IVA (residenza, attività esercitata, etc.etc.), per cui in verità ci risulta che alcune Agenzie non si pongano il problema, mentre altre si accaniscono al punto tale da considerare violazione con conseguenti ripercussioni ai fini dell’accertamento anche quella di una società che comunicava il 19 febbraio 2008 la apertura di un punto vendita avvenuta il 16 gennaio 2008, e che è stata colpita dalla scure dell’Agenzia con provvedimento del gennaio 2009; a nulla è valso il tentativo di replica all’atto di contestazione, e il contribuente si è visto costretto a proporre ricorso.

Un altro punto che merita una citazione è quello relativo all’abuso del diritto e alla c.d. antieconomicità delle condotte dei contribuenti, che sono salite alla ribalta per colpa di alcune sentenza della Corte di Cassazione e per responsabilità delle Agenzie che, volendo ottenere molto spendendo poco, hanno sperimentato un nuovo sistema di accertamento che viene esperimento anche in assenza di ispezione documentale.

Non abbiamo la pretesa di disquisire sulla fondatezza o meno delle sentenze che trattano l’abuso del diritto. Né voglio invocare la presenza dell’articolo 37-bis del DPR 600/1973. Desideriamo solo sottolineare due particolari. Il legislatore che ha formulato l’articolo 37-bis, rendendosi conto del sottile limite che separa la elusione dalla evasione, ha ritenuto necessario prevedere che l’avviso di accertamento debba essere emanato, *“a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2. 5. Fermo restando quanto disposto dall’articolo*

42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2"

È di tutta evidenza come la materia, oltre ad essere dettagliatamente normata, è anche provvista di una norma a tutela del contribuente che, nella ipotesi in cui l'A.F. prendesse la scorciatoia ed emanasse l'avviso di accertamento motivandolo solo sul presunto abuso del diritto, è idonea a far dichiarare la nullità dell'atto per aperta violazione del comma 4 dell'articolo 37-bis.

Qualcuno ha ritenuto la validità dell'operato della A.F. in quanto l'articolo 37-bis del DPR 600 non avrebbe una norma omologa in materia di IVA, la cui mancanza consentirebbe – quindi – di colmare la lacuna del legislatore. Ma chi ha obiettato ciò non ha considerato la diversità normativa tra la base imponibile ai fini delle Imposte Dirette e quella ai fini dell'IVA, diversità concettuale che è di recente tornata alla ribalta in occasione della procedura di infrazione a carico del governo Italiano n. 2008–312, il cui intervento ha modificato l'articolo 54 del DPR 633 nel testo editato ad opera del dell'art. 35, comma 2, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, modificato in sede di conversione, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. In particolare, il Decreto c.d. Bersani aveva abilitato la presunzione legale di un corrispettivo per la cessione di immobili pari alla rendita catastale, e la Corte di Giustizia delle Comunità Europee, avuto riguardo alle tassative ipotesi di deroga al criterio del “corrispettivo” come base imponibile in favore del “valore normale” portata dall'articolo 73 della direttiva CEE 2006/112/CE²⁸, aveva censurato la norma italiana, in contrasto con diritto comunitario.

La sentenza della Corte di Cassazione n.3559 del 13 dicembre 2009, relativa ad un ricorso presentato ad un Ufficio divenuto incompetente a seguito della nascita delle Agenzie e alla soppressione degli Uffici IVA e degli Ufficio delle II.DD., ha aderito ai seguenti principi:

28 Art.74 (autoconsumo in caso di cessazione attività impresa individuale), art. 75 (prestazioni di servizi per utilizzo personale di beni d'impresa), art. 76 (cessione di beni con trasferimenti in altro stato membro), art.77 (ipotesi di servizi alla propria impresa ex art. 27 direttiva), art.80 (operazioni effettuate con familiari o altri stretti vincoli personali).

- per il principio di collaborazione tra contribuente ed amministrazione finanziaria l'ufficio tributario deve informare il contribuente delle variazioni organizzative che modifichino il soggetto attivo del rapporto giuridico tributario oggetto di contenzioso;
- incorre in errore scusabile il contribuente, il cui atto di riassunzione della causa, rinviata dalla Corte di cassazione al giudice di merito, sia stato rivolto e sia stato notificato ad un organo diverso da quello che era stato soggetto attivo del rapporto giuridico tributario controverso e che e' divenuto successivamente incompetente per effetto di un atto interno di organizzazione amministrativa.

La giurisprudenza costituzionale, comunitaria ed amministrativa²⁹ ha affermato la natura "immanente", nel senso precisato, (anche) nell'ordinamento tributario del principio della tutela dell'affidamento legittimo - vale del pari a dimostrare la funzione del principio stesso come limite generale anche all'esercizio della potestà di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria: preclusivo, cioè, all'adozione, da parte della stessa, di atti di annullamento d'ufficio o di revoca di precedenti atti, i quali abbiano concretamente determinato, in capo al contribuente, una situazione giuridica favorevole a quest'ultimo e fondata, appunto, sul suo legittimo affidamento.

29 Corte Costituzionale, sentt. nn. 211 del 1997, 416 del 1999 e 525 del 2000, peraltro già anticipate, tra altre, dalle sentt. nn. 349 del 1985, 822 del 1988 e 390 del 1995; Corte di Giustizia delle Comunità europee (secondo cui la tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto costituiscono principi generali del diritto e dell'ordinamento comunitari), ex pluribus, sentt. 3 maggio 1978, in causa 112/77, e 21 settembre 1983 in cause riunite 205 - 215/82.

Conclusioni

Lo Statuto ha un ruolo importantissimo soprattutto perché il comparto tributario è in fibrillazione sin dalla riforma degli anni 70. La crescente voracità dello Stato, che si è visto chiamato – tra l’altro – a svolgere ruoli di supplenza “sociale”, ha richiesto e richiede sempre maggiori risorse che devono e possono provenire solo dal sistema tributario.

La sostanziale inefficienza dell’apparato statale, a cui si è cercato di porre improprio rimedio con l’accelerazione dei modi e dei tempi della riscossione delle imposte (spesso non dovute a titolo definitivo), ha generato un intreccio legislativo che ha messo alle corde i contribuenti onesti e ha permesso equivoci e fraintesi che hanno agevolato i contribuenti meno meritevoli di tutela.

Non solo. E’ evidente come l’azione del legislatore sia stata e sia tuttora formalmente incoerente, in quanto da un lato ha vieppiù forfettizzato e “catastalizzato” i criteri di dichiarazione e di accertamento della base imponibile, ma dall’altro ha contemporaneamente potenziato i sistemi di intrusione nella vita (e nella tasca) dei cittadini, creando basi di dati sui conti bancari, sulle utenze, sui consumi, etc.etc..

Così si è venuto a creare un paradosso. Per difendersi dai sistemi di accusa, per lo più forfettari e presuntivi, viene richiesta una prova contraria convincente e puntuale. In un assurdo crescendo, siamo quindi arrivati all’anno 2010 in cui l’Agenzia delle Entrate, sposando tesi lombrosiane, accerta i redditi sulla base di criteri di “normalità”, chiedendo al contribuente una prova certa della giustificazione della “anormalità”: prova negativa o, per meglio dire, probatio diabolica, che è quasi impossibile fornire. Grazie al cielo la giurisprudenza è intervenuta limitando gli effetti devastanti delle presunzioni relative agli studi di settore.

Quindi, sistemi di accertamento sempre più empirici, surrettizi e striscianti, ripristino del famigerato solve et repete, ed evasori che tra le pieghe del diritto riescono a farla franca. Il che vuol dire STRAPOTERE della Amministrazione Finanziaria con gli onesti, IMPOTENZA con i meno corretti.

La costante e puntuale applicazione del principio della soccombenza nel

giudizio avrebbe potuto svolgere un ruolo importantissimo nel perseguimento della parità tra le parti in causa. Se a pagare è sempre il contribuente, anche quando ha conclamata ragione, l'A.F. avrà solo l'esigenza morale di astenersi dal porre in essere attività accertative "sperimentali", come le recenti incursioni motivate con la antieconomicità o irragionevolezza delle scelte imprenditoriali. Ma la disapplicazione del principio della soccombenza consentirà anche ai contribuenti di porre in essere attività difensive dilatorie che, in quanto tali, rappresentano un costo "ombra" che si traduce in lavoro inutile per la A.F. e che la collettività non può e non deve pagare.

Il rimedio che i professionisti possono proporre non può che essere l'affermazione della legalità, ed il primo a dover sottostare a questi obblighi è lo Stato. E poiché lo Stato, come affermato dalla Corte di Cassazione, ha una posizione apertamente conflittuale (in quanto da un lato è deputato ai controlli, e dall'altro si crea anche regole ad hoc, abusando della delega e della decretazione d'urgenza), ecco che lo Statuto del Contribuente è l'ultimo baluardo. Conseguentemente, non solo non va "personalizzato" in relazione alle esigenze di gettito, ma va rispettato e fatto rispettare. Sul rispetto da parte della Amministrazione Finanziaria abbiamo già detto. Sul "farlo rispettare" i protagonisti sono i Giudici. Così come il contribuente deve rispettare le norme tributarie, pena l'assoggettamento a sanzioni, anche penali, anche l'Amministrazione Finanziaria deve rispettare le regole poste a suo carico per l'accertamento e la riscossione. Senza scorciatoie e senza processi somari. Una pretesa tributaria sostanzialmente giusta ma formalmente errata deve essere, senza alcun tentennamento, dichiarata illegittima, sia perché si traduce in uno spreco di risorse della collettività per un'attività abortita, sia perché ha creato un danno erariale per essersi l'A.F. lasciata sfuggire l'occasione di fare giustizia e cassa. **E trovare rimedio non è certamente compito che può essere attribuito alla giustizia tributaria.**

*Salvatore De Benedictis
Ilenia Giuga
Massimo Mandragona*

Cartelle di pagamento: Procedimento di notificazione

Premessa

La funzione propria della notificazione, com'è noto, è quella di portare un determinato atto a conoscenza del destinatario, allo scopo di consentire l'instaurazione del contraddittorio e, se del caso, l'effettivo esercizio del diritto di difesa.

Al fine di tutelare l'interesse del notificatore e quello del notificatario, il legislatore ha normativamente previsto le modalità attraverso le quali tale tutela possa realizzarsi, individuando altresì i rimedi per evitare che il diritto di agire del notificante resti paralizzato da circostanze personali (come, ad esempio, l'assenza dell'abitazione o dell'ufficio) riguardante il destinatario della notificazione. Ed a ciò il nostro legislatore ha provveduto prevedendo in prima battuta la consegna dell'atto da notificare direttamente nelle mani proprie del destinatario, realizzando tale modalità di notificazione la conoscenza reale ed effettiva dell'atto da parte del destinatario e solo se ciò non sia possibile, per assenza dello stesso, prevedendo la consegna dell'atto da notificare ad una persona di famiglia o addetta alla casa o all'ufficio o all'azienda oppure, in caso di assenza anche di queste ultime persone, facendo ricorso alle formalità previste per l'espletamento delle notificazioni degli atti a destinatari irreperibili. Tale seconda modalità di notificazione (cioè quando l'atto non viene consegnato al destinatario) realizza la c.d. conoscenza legale dell'atto da parte del destinatario.

La conoscenza legale costituisce un surrogato della conoscenza effettiva a condizione, però, che vengano compiuti tutti gli adempimenti all'uopo previsti dalla legge, producendosi, in tal caso, gli effetti tipici della notificazione, indipendentemente dalla reale ed effettiva conoscenza del contenuto dell'atto notificato da parte del destinatario. Se, invece, non vengono adempiute tutte le formalità rigorosamente prescritte per le notificazioni a destina-

tari assolutamente o temporaneamente irreperibili oppure alle persone indicate nell'art.139 c.p.c., diverse dal destinatario dell'atto, non si realizza la conoscenza legale e, quindi, il procedimento di notificazione risulta viziato.

Qualche esempio servirà, forse, a chiarire meglio ciò che si intende dire. L'art.140 c.p.c. dispone: *«Se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o rifiuto delle persone indicate nell'articolo precedente, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa comunale dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso di deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e gliene dà notizia per raccomandata con avviso di ricevimento»*.

Il ricorso all'eccezionale procedimento di notificazione descritto nel suindicato articolo, è giustificato solamente dall'impossibilità di eseguire la consegna dell'atto al destinatario o alle persone che la legge considera idonee a garantire (per la relazione o il rapporto, di diritto o di fatto, esistente con il destinatario) la trasmissione di detto atto, in quanto temporaneamente irreperibili.

L'esito delle ricerche, anche anagrafiche, nonché i motivi della mancata consegna e le notizie raccolte sulla reperibilità del destinatario e delle persone indicate nell'art.139 c.p.c., devono emergere dalla relata di notifica, necessariamente circostanziata mediante attestazione del compimento, da parte dell'agente notificatore, delle attività prescritte dall'art.148, c.2, c.p.c.. L'omesso riferimento, nella relazione di notificazione, ai tentativi falliti di consegnare l'atto notificando al destinatario, o agli altri soggetti legittimati a riceverne la consegna, comporta la giuridica inesistenza della notificazione eseguita ai sensi dell'art.140 c.p.c. (In termini, Cassazione 20098/2009).

La notificazione eseguita ai sensi dell'art.140 c.p.c., inoltre, per essere giuridicamente esistente, presuppone l'adempimento di tutte le formalità da detta norma previste, e cioè il deposito dell'atto nella casa comunale, l'affissione dell'avviso di deposito alla porta del destinatario e l'invio a costui dell'avviso di deposito a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento. Se non risulta positivamente accertato o, per meglio dire, se dalla relata di notifica non si evince che tutte e tre le formalità previste dalla norma sono state poste in essere dall'agente notificatore, la notificazione è giuridicamente inesistente (In termini, Cassazione n°6074/2000; Cassazione n°21760/2009).

Ancora, l'art. 60, c.1, lett. b-bis), introdotto nel nostro ordinamento, in attua-

zione di direttive comunitarie (cfr. le direttive del Parlamento Europeo e del Consiglio n°96/45/CE del 24.10.1995 e n°2002/58/CE del 12.07.2002), dal c.d. “Codice della privacy” approvato con il D.Lgs. n°196 del 30.06.2003, dispone: *«se il consegnatario non è il destinatario dell’atto o dell’avviso, il messo consegna o deposita la copia dell’atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all’originale e alla copia dell’atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell’atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell’avvenuta notificazione dell’atto o dell’avviso a mezzo lettera raccomandata».*

Orbene, se nel caso di temporanea irreperibilità non vengono scrupolosamente osservate le modalità previste dall’art.140 c.p.c., o dall’art.60, c.1, lett. b-bis) (norme applicabili alla notifica delle cartelle di pagamento in virtù del rinvio operato dall’art.26 D.P.R. 602/73 all’art.60 D.P.R. 600/73 e da quest’ultimo alle norme del nostro codice di rito) non si realizza la conoscenza legale prevista dalla legge e, quindi, il procedimento di notificazione risulta irrimediabilmente viziato.

Procedimento di notificazione.

La disciplina che regola la notificazione delle cartelle di pagamento è contenuta nell’art. art.26 D.P.R. 602/73 il quale così dispone: *«La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell’avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l’abitazione, l’ufficio o l’azienda.*

Quando la notificazione della cartella di pagamento avviene mediante consegna nelle mani proprie del destinatario o di persone di famiglia o addette alla casa, all’ufficio o all’azienda, non è richiesta la sottoscrizione dell’originale da parte del consegnatario.

Nei casi previsti dall’ art. 140 del Codice di procedura civile, la notifica-

zione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall' art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune.

Il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione.

Per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell' art. 60 del predetto decreto».

Dalla lettura del succitato articolo si evince, chiaramente e senza spazio per possibili dubbi, che la notifica delle cartelle di pagamento deve sempre avvenire tramite l'intermediazione di un agente notificatore (ufficiale della riscossione, messo comunale, vigile urbano, etc.) il quale può anche avvalersi del servizio postale. L'agente notificatore, inoltre, atteso il rinvio operato all' art. 60 del D.P.R. 600/73, nell'espletamento della sua attività, deve osservare le norme stabilite dagli artt. 137 e segg. del codice di procedura civile e, quindi, anche quelle contenute negli artt. 148 e 149 c.p.c., secondo le quali l'agente notificatore, anche quando si avvale del servizio postale, ha l'obbligo di certificare l'eseguita notificazione mediante una relazione datata e sottoscritta, apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto, con l'indicazione anche dell'ufficio postale presso il quale è stata inoltrata la raccomandata.

In buona sostanza, quando la legge prescrive che un atto deve essere notificato, è necessario sempre l'intervento di un soggetto a ciò abilitato che delle operazioni compiute deve redigere e sottoscrivere una relazione (relata di notifica), sia che la consegna dell'atto venga effettuata a mano, sia che venga prescelto il servizio postale.

Questa la regola, la quale, tuttavia, può essere derogata dal legislatore prevedendo espressamente, in taluni casi, la possibilità di procedere direttamente alla notificazione senza l'intervento dell'agente notificatore.

In altri termini, solo quando la legge prevede espressamente che le notificazioni possono essere fatte "direttamente" (a mano o a mezzo del servizio postale), è possibile procedere senza l'intervento dell'agente notificatore. Un'ipotesi derogatoria, per esempio, è prevista dall'art.16 del D.Lgs. n° 546/92 il quale, dopo aver prescritto, al secondo comma, che le notificazioni sono fatte

secondo le norme degli artt. 137 e seguenti del c.p.c. (e, quindi, con l'intervento di un agente notificatore che deve redigere la relata di notifica), al successivo terzo comma introduce una deroga stabilendo: «*Le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale.... ovvero all 'ufficio del Ministero delle Finanze e dell'Ente locale mediante consegna dell'atto all 'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia*».

Il legislatore inserendo la parola “direttamente” nel citato terzo comma dell'art. 16 del D.Lgs. n°546/92, in via del tutto eccezionale, consente al contribuente di notificare il suo ricorso (a mano o a mezzo posta) senza avvalersi di un agente notificatore.

Si può, quindi, senz'altro affermare che le norme che presiedono il procedimento di notificazione impongono, come regola, l'intermediazione necessaria di un agente abilitato, la quale costituisce connotato essenziale della notificazione differenziandola dalla mera comunicazione o spedizione. Le notificazioni c.d. “dirette”, rappresentando delle deroghe alla regola generale, sono previste espressamente da determinate norme che disciplinano casi particolari e/o eccezionali e, come tali, non interpretabili estensivamente, né suscettibili di integrazione analogica.

Inoltre, se è vero, come è vero, che l'art. 26 del D.P.R. 602/73 richiede sempre, anche quando ci si avvale del servizio postale, l'intermediazione di un agente notificatore, è necessario che quest'ultimo, ai sensi e per gli effetti degli artt. 148 e 149 del c.p.c., certifichi l'eseguita notificazione mediante una relazione datata e sottoscritta, apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto.

La certificazione dell'eseguita notificazione deve avvenire, quindi, attraverso due relazioni delle quali una, quella sulla copia da consegnare al destinatario, viene redatta al momento della consegna e ha la funzione di documentare un fatto compiuto contestualmente, ossia l'avvenuta notifica, mentre l'altra, quella sull'originale da restituire all'istante, ha la funzione di fornire la prova dell'avvenuta notifica.

Per meglio dire, la relata di notifica sulla copia dell'atto da consegnare al destinatario attesta e completa quel procedimento (la notificazione) diretto a portare a conoscenza del destinatario un determinato atto secondo lo schema legale previsto. Se manca la relata di notifica sulla copia dell'atto da consegnare al destinatario, non può considerarsi avvenuta la notificazione.

(In termini, C. Punzi, “Delle comunicazioni e delle notificazioni”, in Commentario del codice di procedura civile, diretto da E. Allorio, Torino, 1973, pag. 1521; nello stesso senso, C. Punzi, voce “Notificazione” *Diritto Processuale Civile*, in Enc. Dir., Milano, 1978, volume XXVIII, pag.671), in quanto la notificazione si perfeziona con la consegna dell’atto e la contestuale documentazione, nella relazione di notifica in calce all’esemplare dell’atto consegnato, dell’attività svolta dall’agente notificatore. Invece, la relazione apposta sull’atto che si restituisce al soggetto istante ha tutte le caratteristiche di una documentazione di secondo grado, rilevante più al fine della prova, che a quello della perfezione della notificazione.

Poiché la relata di notifica apposta sull’atto che si restituisce all’istante serve a documentare l’avvenuta consegna dell’atto al destinatario, nonché l’avvenuta contestuale documentazione nell’altra relazione di notifica, in mancanza di quest’ultima nessun rilievo ha la prima relazione (cfr. A.Vozza, L’omessa sottoscrizione della relata rende inesistente la notifica dell’atto, in *Corr. Trib.*, 2009, pag. 836). La notificazione, infatti, non è mai venuta ad esistenza per mancanza di uno degli elementi essenziali (ossia la contestuale documentazione da parte dell’agente notificatore) e, quindi, la relazione apposta sull’esemplare dell’atto restituito all’istante è una (falsa) documentazione di un fatto mai avvenuto. (In termini, già Cassazione SS.UU. 22.07.1955 n° 2356 in *Mass. Giur. It.*, voce “Notificazione”, 1955, n° 575; nello stesso senso, cfr. *Comm. Trib. Centrale* 19.02.1983 n° 6836, in *Boli. Trib.*, 1984, pag. 163).

La Suprema Corte di Cassazione ha più volte ribadito che la relazione apposta sull’esemplare dell’atto consegnato al destinatario integra un momento essenziale della notificazione, la quale appunto solo col compimento di detto atto può ritenersi eseguita (cfr. Cassazione 11.01.1986. n° 111, in *Mass. Giur. It.*, voce “Notificazione”, 1986, n°21; Cassazione 04.07.1994. n°6309, in *Mass. Giur. It.*, voce “Notificazione”, 1994, n°4). Infatti, la relazione di notifica apposta nell’atto consegnato al destinatario si perfeziona, quale atto pubblico in cui l’agente notificatore attesta la consegna dell’atto, soltanto con la sottoscrizione. Se questa manca, non esiste relata di notifica e, quindi, non esiste notificazione.

Questa interpretazione, oltre ad essere l’unica idonea a dare significato al precetto normativo contenuto nell’art. 148 e 149 c.p.c., consente al destinatario

dell'atto di accertare che la notificazione sia stata compiuta da un organo a ciò deputato, e che l'attività effettuata sia conforme alle modalità stabilite dalla legge.

Infatti, se si considerano tutte le ipotesi in cui il destinatario è in grado di identificare l'agente notificatore soltanto attraverso la relata di notifica, in quanto l'atto sia stato notificato nelle mani di una persona diversa dal destinatario, si comprende quale rilievo abbia per quest'ultimo la relata di notifica apposta sulla copia dell'atto che gli viene consegnato.

È da ritenere, dunque, che l'omessa relata di notifica o la omessa sottoscrizione della stessa, al momento della consegna dell'atto, comporta che la notificazione non esiste giuridicamente, perchè non si è perfezionata la fattispecie complessa prevista dalla legge: consegna e contestuale verbalizzazione nella relazione di notifica.

A corroborare quanto sopra argomentato, è intervenuta la Suprema Corte di Cassazione la quale, con sentenza n°14571/2001, ha statuito l'illegittimità dell'atto, per nullità insanabile della sua notificazione, se l'ufficio non prova la qualifica di chi ha effettuato la notificazione. Ancora la Suprema Corte, con sentenza n° 1210/2007, ha affermato la nullità insanabile dell'atto se nella copia consegnata al destinatario non è indicata la data di notifica. Infine, recentemente, la Suprema Corte di Cassazione, con sentenza n°24442/08, ha affermato il principio di diritto secondo il quale la mancata sottoscrizione della relata di notifica determina l'inesistenza giuridica della stessa e, conseguentemente, dell'atto impugnato.

Se la semplice omissione dell'indicazione della data o del soggetto che ha effettuato la notifica o la mancanza della sottoscrizione della relata di notifica da parte dell'agente notificatore, determina la inesistenza giuridica della notificazione, a maggior ragione la cartella di pagamento deve essere considerata affetta da illegittimità assoluta, per inesistenza giuridica della sua notificazione, se priva di relata di notifica. (In termini, ex multis, C.T.P. Genova n°125/08; C.T.P. Matera n°110/2006; C.T.P. Treviso n°14/2005; C.T.P. Siracusa n°18/2007; C.T.P. Potenza n°317/2006; C.T.R. della Sicilia Sez. Staccata di Siracusa n°166/16/09; C.T.R. Lombardia n°141/05/09).

Sanatoria dei vizi di notifica.

Se la cartella di pagamento viene impugnata perché priva di relata di

notifica, trattandosi di un vizio qualificabile in termini di inesistenza giuridica, e non di semplice nullità, non è configurabile alcuna sanatoria a seguito della presentazione del ricorso (Cassazione 19854/2004).

Ma alla stessa conclusione si arriverebbe, a nostro avviso, anche se il difetto di notifica venisse qualificato in termini di nullità atteso che, alla luce della più recente giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale, l'impugnazione dell'atto, in caso di nullità della notifica, non comporta sanatoria alcuna, in quanto la disciplina delineata dagli artt. 156 e 160 c.p.c. è applicabile solamente agli atti processuali, mentre la cartella di pagamento non è un atto processuale, ma atto recettizio, esplicativo della potestà impositiva dell'Erario, sicuramente non espressivo di una pretesa la cui fondatezza debba essere necessariamente vagliata in sede giurisprudenziale (cfr., da ultimo, Cassazione n°10477/2007; Corte Costituzionale n°366/2007).

Infatti, a conferma di quanto sopra argomentato si osserva che, il procedimento notificatorio, negli atti processuali, gode di una sua autonomia rispetto all'atto notificato, in sé perfetto, rispetto al quale la notificazione svolge essenzialmente un ruolo di partecipazione conoscitiva, mentre negli atti recettizi (come la cartella di pagamento) la notificazione costituisce un elemento essenziale dell'atto stesso, che si perfeziona ed esiste solo se e in quanto l'atto stesso viene regolarmente notificato.

In buona sostanza, se la notificazione della cartella di pagamento (atto recettizio) è affetta da un qualunque vizio di notifica (sia esso qualificabile in termini di inesistenza giuridica o di nullità) nessun effetto si produce, in quanto la notificazione dell'atto non è mero strumento di conoscenza (come negli atti processuali), ma elemento costitutivo dell'atto stesso, per cui il suo difetto non può essere sanato dalla conoscenza comunque acquisita per il fatto stesso della proposta impugnazione.

Quanto sopra argomentato trova una precisa conferma nel disposto normativo contenuto nell'art.56, c. 1, della legge 18.06.2009 n°69, con il quale viene aggiunto al secondo comma dell'art.23 della legge 24 novembre 1981 n°689 il seguente periodo: «*la prova scritta della conoscenza del ricorso e del decreto equivale alla notifica degli stessi*». In altri termini, il legislatore della riforma del nostro codice di rito, prevedendo, limitatamente ai

giudizi di opposizione all'ordinanza ingiunzione di pagamento di sanzioni amministrative ex legge n°689/1981, che la "prova scritta della conoscenza" di domande giudiziali equivale alla notifica, ha indirettamente confermato che nel nostro ordinamento:

- non opera la sanatoria dei vizi di notifica (siano essi qualificabili in termini di nullità o di inesistenza giuridica), quando quest'ultima ha ad oggetto atti non processuali, ma provvedimenti amministrativi recettizi che si perfezionano solo se validamente notificati. Infatti, il suindicato intervento legislativo ha sancito. l'equivalenza alla "notifica" della "prova scritta della conoscenza" ai soli fini della sanatoria dei vizi di notifica del ricorso e del decreto, atti di natura processuale, non estendendo l'ambito di operatività ai vizi di notifica che potrebbero inficiare il provvedimento amministrativo impugnato;
- per tutti gli altri atti di natura processuale (che non riguardano le sanzioni amministrative ex legge n°689/1981), continua a valere la regola generale secondo la quale la conoscenza effettiva vale a sanare i vizi di notifica qualificabili in termini di nullità. Non restano sanati, dalla conoscenza effettiva, i vizi qualificabili in termini di inesistenza giuridica (In termini, cfr. M.Bruzzo: "Gli effetti della riforma al codice di rito sulle notifiche degli atti tributari"; C.T.n°33/2009 pag.2672 e segg.).

Infine, si osserva che, anche a voler seguire il principio di diritto sancito dalla sentenza della Corte di Cassazione SS.UU. n°19854/2004, i vizi di notifica qualificabili in termini di inesistenza giuridica non possono in alcun caso restare sanati per effetto della presentazione del ricorso.

Infatti, la succitata sentenza, dopo aver statuito (non condivisibilmente, alla luce delle superiori argomentazioni) che la sanatoria prevista dagli artt. 156 e 160 del c.p.c. si applica non soltanto agli atti processuali ma anche agli atti sostanziali recettizi, ha precisato che detta sanatoria opera solamente per i vizi di notifica qualificabili in termini di nullità e non di inesistenza giuridica (per i quali non opera alcuna sanatoria).

Concludendo, merita di essere segnalata la sentenza della Suprema Corte di Cassazione n°14327 del 19/06/2009 (citata, in maniera inconferente, in una recente sentenza della C.T.P. di Siracusa) in quanto conferma l'as-

soluto ed insanabile difetto di notifica della cartella impugnata senza l'intervento di un agente notificatore.

La fattispecie esaminata dalla Corte di Cassazione con la suindicata sentenza, così come rilevato da autorevole dottrina (cfr. Glendi, *Corr. Trib.*, 2010, pag. 567), si riferisce ad una cartella di pagamento notificata in un periodo in cui vigeva il testo dell'art. 26 del D.P.R. 602/73 precedente le modifiche apportate dal D.Lgs.46/99 il quale, nel suo primo comma così disponeva: "La notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento". L'attuale formulazione dell'art. 26 del D.P.R. 602/73, invece, richiede che la cartella di pagamento venga notificata da intermediari qualificati i quali possono anche avvalersi del servizio postale, ed esclude che la cartella possa essere semplicemente spedita o notificata direttamente.

Lo stesso art. 14, della legge 890/1982, nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art.20, c.1, della legge 146/1998, coerentemente con la nuova formulazione del succitato art. 26 del D.P.R. 602/73, dopo aver previsto che la notificazione degli avvisi e degli atti può essere effettuata direttamente dagli uffici finanziari avvalendosi del servizio postale, "fa salvi i disposti normativi contenuti negli art. 26, 45 e seguenti del D.P.R. 602/73 e 60 del D.P.R. 600/73, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta".

Quindi, anche la legge che disciplina la notificazione a mezzo posta esclude che la cartella di pagamento possa essere semplicemente spedita, richiedendo invece che la cartella venga "notificata", cioè portata a conoscenza del destinatario attraverso l'indispensabile intermediazione di uno dei soggetti previsti tassativamente dallo stesso art. 26 del D.P.R. 602/73, i quali dovranno a ciò provvedere redigendo la relata di notifica anche quando si avvalgono del servizio postale.

Antonio Antonuccio
Beatrice Cascone
Elisa Franzè
Pietro Sacchetta

La chiamata in causa dell'ente creditore

Questo scritto vuole essere una breve riflessione sugli effetti che la sentenza 25 luglio 2007 n. 16412 resa dalla Suprema Corte di Cassazione a Sezione unite può riverberare sui rapporti che si possono configurare tra concessionario ed Ente Impositore. In particolare la sentenza si sofferma sull'applicazione dell'articolo 39 del D. Lgs n. 112/1999 nelle impugnazioni degli atti formati dal Concessionario per la riscossione.

L'articolo 39 del D.lgs n.112/1999 recita testualmente *“Il concessionario nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve **chiamare in causa** l'ente creditore interessato; in mancanza risponde delle conseguenze della lite”*. Questa norma regola i rapporti interni e sostanziali tra amministrazione finanziaria e concessionario di fronte ad una situazione di pendenza di determinate liti promosse contro il concessionario stesso. La situazione processuale di pendenza di tali liti è vista dalla norma come fatto al quale la legge ricollega diritti, obblighi e sanzioni che riguardano esclusivamente i rapporti sostanziali tra amministrazione finanziaria e concessionario senza alcun riferimento agli altri soggetti del processo pendente. A fronte del diritto dell'amministrazione finanziaria e all'obbligo del concessionario alla chiamata in causa, la norma pone a carico del concessionario in assenza della chiamata in causa unicamente la sanzione di dover rispondere della lite, e cioè di una responsabilità tipicamente sostanziale del concessionario per i danni che dal mancato adempimento dell'obbligo della chiamata possono derivare all'amministrazione finanziaria. La regola generale è dunque: la legittimazione passiva del concessionario sussiste solo per tutte le liti passive che comunque concernano la regolarità o validità degli atti esecutivi. Tale regola si sdoppia in:

- A) liti che concernano esclusivamente le regolarità o validità degli atti esecutivi;
- B) liti che concernano ma non esclusivamente la regolarità o validità degli atti esecutivi.

Nel primo caso si qualifica come esclusiva la legittimazione del concessionario. Nel secondo caso la norma pone al concessionario l'obbligo della chiamata in causa dell'ente impositore, e lo sanziona sul **piano SOSTANZIALE** con la responsabilità per le conseguenze della lite.

È stato già autorevolmente sostenuto che, in presenza di una norma come quella contenuta nel citato art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999, il ricorso, in presenza di vizi da imputare al concessionario e all'Ufficio, potesse essere legittimamente proposto solo contro il concessionario della riscossione, non potendosi configurare un litisconsorzio necessario così come definito dall'articolo 102 c.p.c.. Dopo non poche incertezze interpretative, sulla legittimazione passiva nei ricorsi avverso le cartelle di pagamento, sono intervenute le Sezioni Unite della Suprema Corte di cassazione con la citata sentenza n. 16412.

La Suprema Corte ha affermato chiaramente, e senza spazio per possibili dubbi, che, quando il contribuente impugna atti dell'agente della riscossione, per vizi da imputare a quest'ultimo e all'ente creditore, può evocare in giudizio solo l'agente medesimo, e il Giudice adito, non sussistendo un'ipotesi di litisconsorzio necessario, non deve ordinare l'integrazione del contraddittorio. Viene affermato, pure, che l'agente della riscossione, evocato in giudizio, ha sempre l'onere di chiamare in causa l'ente creditore per vizi a quest'ultimo imputabili, pena l'accollo delle conseguenze negative della lite.

In buona sostanza, ai sensi e per gli effetti dell'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999, così come interpretato dalla Suprema Corte con la citata sentenza n. 16412/2007, si ritiene di potere affermare che:

- se con il ricorso avverso la cartella di pagamento vengono dedotti vizi da imputare all'agente della riscossione e all'ente creditore, il ricorso può essere proposto solo contro l'agente della riscossione, il quale, per i vizi che non sono a lui imputabili, ha l'onere di chiamare in causa l'ente creditore interessato; se non provvede, risponderà delle conseguenze negative della lite;
- se con il ricorso avverso la cartella di pagamento vengono dedotti vizi da imputare solamente all'agente della riscossione, il ricorso è legittimamente proposto solo contro quest'ultimo, il quale non ha motivo alcuno di chiamare in causa l'ente creditore;
- se con il ricorso avverso la cartella di pagamento vengono dedotti vizi da imputare solamente all'ente creditore, il ricorso può legittimamente

essere proposto sempre solo contro l'ente della riscossione, il quale resta onerato di chiamare in causa l'ente creditore interessato. Tali assunti sono stati confermati dall'Amministrazione Finanziaria con la circolare n. 51/E del 17 luglio 2008 che ha affermato quanto segue “*nel caso in cui il ricorrente evochi in giudizio esclusivamente l'agente della riscossione, rilevando l'esistenza di vizi riferibili alla pretesa tributaria, è onere dell'agente della riscossione chiamare in causa l'ufficio competente ai sensi dell'articolo 39 del decreto legislativo n. 112 del 1999, al fine di evitare gli effetti pregiudizievoli di una condanna*”.

Assodato, dunque, che non esiste litisconsorzio necessario tra Agente della Riscossione ed Ente creditore, resta da risolvere un ultimo problema che è quello che riguarda i modi e i tempi per effettuare la chiamata in causa dell'ente creditore prevista dall'art. 39 del D.Lgs. n.112/1999, norma che, pur essendo da sempre presente nel nostro ordinamento tributario (la chiamata in causa dell'Amministrazione finanziaria da parte dell'esattore era già prevista dall'art. 17 dei Capitoli Normali per l'esercizio delle ricevitorie ed esattorie delle imposte dirette, approvati con D.M. 18 settembre. 1923; successivamente disciplinata dall' art. 17 del Testo Unico delle leggi sui servizi della riscossione delle imposte dirette, approvato con D.P.R. 15 maggio 1963, n. 858; recentemente, prima dell'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999, era prevista dall'art. 40 del D.P.R. n. 43/1988), è poco conosciuta e non sempre correttamente applicata.

In particolare, il problema che si pone è quello di stabilire se la chiamata in causa, prevista dall'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999, possa essere assimilata all'intervento coatto su istanza di parte, disciplinato dagli artt. 106 e 269 c.p.c., ovvero se debba, più correttamente, essere equiparata ad altri istituti, anche non processuali, presenti nel nostro ordinamento giuridico come la ***nominatio o laudatio auctoris e la Litisdenuntiatio***.

A tale proposito, valgano le seguenti considerazioni.

L'art. 106 c.p.c. disciplina l'intervento del terzo su istanza di parte, e contempla due tipi di chiamate in causa: la chiamata in garanzia e la chiamata per comunanza di lite.

La chiamata in garanzia è quella attraverso la quale una delle parti chiama in causa un terzo, dal quale pretende di essere manlevata. Esempio tipico

è quello che si ha quando una delle parti chiama in causa la propria compagnia di assicurazione.

La chiamata per comunanza di lite ricorre, invece, quando il terzo chiamato è titolare di un rapporto giuridico connesso, per il titolo o per l'oggetto, con quello dedotto in giudizio.

Entrambe le fattispecie predette sono finalizzate a rendere opponibile la sentenza che definisce il giudizio anche nei confronti del terzo chiamato, che, a seguito dell'acquisizione della qualità di parte, ne dovrà subire l'efficacia.

La chiamata in causa, di cui all'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1.999, si distingue nettamente dalle fattispecie processualcivilistiche disciplinate dall'art. 106 c.p.c.. Innanzitutto, si differenzia dalla chiamata in garanzia, perché il garantito non ha alcun obbligo di chiamare in causa il garante, mentre l'art. 39 prevede espressamente l'obbligo per l'agente della riscossione di chiamare in causa l'ente creditore, sanzionando l'inadempimento di tale obbligo con il risarcimento del danno in caso di soccombenza. Inoltre, è radicalmente diverso il rapporto tra garante e garantito, che è accessorio rispetto al rapporto principale oggetto di causa, rispetto a quello tra agente della riscossione ed ente creditore. L'ente creditore, infatti, è il titolare del rapporto sostanziale, di cui si controverte, la cui riscossione coattiva è affidata ex lege all'agente della riscossione, che assume, pertanto, la veste di semplice esattore per conto altrui, indicato dal creditore (*adiectus solutionis causa*) e quindi di sostituto processuale dell'ente impositore. La chiamata in causa ex art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999 si distingue, infine, da entrambe le fattispecie disciplinate dall'art. 106 c.p.c. - si ribadisce, entrambe finalizzate ad estendere l'efficacia del provvedimento che definisce il giudizio anche al terzo chiamato - perché la sentenza pronunciata in una controversia tra il contribuente e l'agente della riscossione è direttamente efficace nei confronti dell'ente creditore, anche se non chiamato in causa, come si evince dal chiaro disposto normativo dell'art. 39 in esame. L'intervento coatto per comunanza ***di causa previsto dalla prima parte dell'articolo 106*** c.p.c.. sfocia inevitabilmente nell'assunzione del terzo quale esclusivo legittimato al rapporto dedotto in giudizio e nella conseguente declinatoria di ogni legittimazione della parte istante. Naturalmente la rilevata soggezione dell'ente impositore al giudicato formatosi nel solo contraddittorio tra concessionario e debitore d'imposta ai sensi dell'art. 39 frustra lo scopo primo dell'intervento coatto che è appunto quello di assoggettare il terzo al giudi-

cato. Infine l'assunzione della lite in via esclusiva da parte dell'ente impositore risulta addirittura inconcepibile di fronte alla regola fondamentale della permanenza della legittimazione passiva in capo al concessionario quale risulta dall'interpretazione dell'articolo 39 che ne è stata data. Del resto l'intervento coatto in tutte le sue possibili configurazioni, si appalesa come un istituto a tutela **dell'interesse del chiamante e non del chiamato**, mentre nella specie la chiamata in causa dell'ente impositore costituisce un obbligo a carico dell'esattore addirittura sanzionato da una responsabilità per danni a favore di che deve essere chiamato.

E infatti, se è vero che l'agente della riscossione è obbligato al risarcimento del danno in caso di omessa chiamata in causa, è evidente che la sentenza che definisce il giudizio, è direttamente efficace anche nei confronti dell'ente creditore, poiché, altrimenti, non sussisterebbe il presupposto per alcun risarcimento.

Al contrario, la chiamata in causa prevista e disciplinata dall'art.39 del D.Lgs. n. 112/1999, è esclusivamente preordinata a rendere edotto l'ente creditore della pendenza della lite e dei motivi di ricorso, così da consentirgli, ove lo ritenesse opportuno, di intervenire volontariamente nel giudizio in corso, per spiegare le proprie difese in relazione ai vizi dell'atto al medesimo imputabili.

Alla luce delle superiori considerazioni, appare evidente che l'art.39 del D.Lgs. n. 112/1999 non contempla la fattispecie processuale prevista dall'art. 106 c.p.c., "*intervento su istanza di parte*", bensì una semplice ipotesi di denuncia della lite ovvero di *litis denuntiatio*, istituto di natura meramente sostanziale, già previsto in specifiche disposizioni di legge. Tale istituto ha lo scopo di mettere il terzo (ente creditore) in condizioni di poter intervenire. Inoltre si può escludere la figura individuata con la denominazione di *Laudatio auctoris* e cioè l'indicazione del vero legittimato fatta dal convenuto (Concessionario) al fine di essere estromesso dalla causa e liberato dalla domanda dell'attore. Tale procedura è assolutamente estranea al congegno normativo dell'articolo 39 e non risulta infatti che mai sia stata richiamata al riguardo. In merito alla **Litidenuntiatio** il suo campo è stato individuato dalla dottrina più autorevole (C. Glendi) con riferimento a quei casi nei quali "*una parte, che in caso di soccombenza ha una azione di regresso verso un terzo, può denunciare a questo la lite per dargli modo di intervenire e di coadiuvarlo nella difesa e per evitare l'eccezione di negligente dife-*

sa nel successivo giudizio di rivalsa”. La denuncia di lite assume quindi la caratteristica di una provocazione di parte all’intervento volontario del terzo.

La chiamata dell’ente impositore muove essenzialmente da una situazione di possibile pregiudizio del chiamato, e più precisamente della possibile soggezione dello stesso al giudicato anche in ordine alla titolarità, quantità o qualità del credito. La chiamata dell’ente impositore svolge una tipica funzione di tutela del terzo e cioè nella specie dell’ente impositore e non già del concessionario (chiamante o denunciante). L’articolo 39 espressamente prevede l’iniziativa del concessionario verso l’ente impositore e mantiene gli effetti dell’avvenuta mancata iniziativa solo sul piano di una responsabilità per danni nell’ambito dei rapporti sostanziali tra ente impositore e concessionario. La chiamata in causa dell’ente impositore va quindi sicuramente considerata alla stregua di una denuncia di lite nel senso sopra precisato con funzione soprattutto provocatoria dell’intervento volontario dell’ente impositore.

Infatti l’art. 39 consente all’ente impositore interessato (ente titolare del credito):

- A) la più qualificata forma di notificazione della lite dalla quale potrebbe derivargli pregiudizio (obbligo di chiamata sanzionato in difetto da responsabilità per danni);
- B) larga possibilità di tutela diretta mediante intervento assolutamente non condizionato da iniziative altrui;
- C) possibilità infine di non intervenire, lasciando in ogni caso nel processo un sostituto processuale per legge obbligato a rimanervi e tendenzialmente portato per ragioni più che evidenti a tutelare comunque la posizione dell’ente impositore.

L’interesse che legittima l’intervento dell’ente impositore è l’interesse a non essere pregiudicato dal giudicato tra contribuente e concessionario.

Conferma quanto sopra esposto la stessa collocazione topografica della norma, inserita nel provvedimento normativo che disciplina proprio il rapporto (squisitamente di natura sostanziale) tra agente della riscossione ed ente creditore, in relazione all’affidamento al primo del servizio di riscossione delle entrate tributarie, nonché la circostanza per cui l’omessa chiamata in causa dell’ente creditore determina conseguenze solo sul piano meramente sostanziale (obbligo di risarcimento del danno), mentre non incide mini-

mamente sul rapporto processuale già instaurato tra contribuente ed agente della riscossione, come confermato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione con la pronuncia richiamata.

Dalla natura meramente sostanziale della *litis denuntiatio* consegue che la chiamata in causa dell'ente creditore, ex art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999, può avvenire con qualunque modalità (raccomandata a.r.; notifica tramite ufficiale giudiziario, ecc.), liberamente scelta dall'agente della riscossione, idoneo a portare a conoscenza dell'ente l'esistenza della lite. Pertanto, l'agente della riscossione non abbisogna di alcuna autorizzazione (da parte del giudice) per chiamare in causa l'ente creditore, perché l'art. 269, terzo comma, c.p.c. impone solo all'attore, che intenda chiamare un terzo, l'onere di chiederne preventiva autorizzazione al giudice, mentre l'agente della riscossione, nel processo tributario, assume la posizione processuale di resistente, assimilabile a quella del convenuto nel giudizio ordinario di cognizione.

Se all'udienza di trattazione del merito, in maniera sistematica, la trattazione del ricorso venisse rinviata (per periodi di solito non inferiori a 6-8 mesi) al fine di autorizzare e consentire la chiamata in causa dell'ente creditore, in caso di soccombenza del contribuente, gli interessi di mora nel frattempo maturati graverebbero ingiustificatamente su quest'ultimo, rendendone più oneroso l'esercizio del diritto di difesa, con conseguente violazione della norma costituzionale che ne garantisce il libero esercizio. Maggior danno, si diceva, subirebbe comunque il sistema processuale, anzitutto, in termini di ragionevole durata del processo, perché verrebbe ingiustificatamente disatteso il principio sancito dall'art. 111 della Costituzione, che impone la concentrazione del tempo della lite. A ciò si aggiunga che, recentemente, la Suprema Corte di cassazione (con sentenze 8 febbraio 2006, n. 2787 e 11 dicembre 2006, n. 26345) ha affermato il principio di diritto secondo il quale, ai sensi e per gli effetti dell'art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992, i documenti non prodotti venti giorni liberi prima dell'udienza di merito non possono più prodursi, con la conseguenza che resta inibito al Giudice fondare la propria decisione sui documenti tardivamente prodotti, anche nel caso di rinvio dell'udienza su richiesta del difensore o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva.

Alla luce dell'indicato principio di diritto, considerato che l'ente credi-

tore entra nel processo con tutte le preclusioni che nel frattempo sono maturate, risulta evidente che, se l'agente della riscossione dovesse attendere l'udienza di trattazione del merito per essere autorizzato a chiamare in causa l'ente creditore, a quest'ultimo resterebbe preclusa ogni attività difensiva, in quanto, così come statuito dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia con sentenza 5 giugno 2006, n. 52, l'Ufficio, se non si costituisce entro i termini perentori previsti dall'art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992, non può nemmeno partecipare all'udienza di trattazione.

La chiamata in causa dell'ente creditore successivamente alla udienza di trattazione, non consentendo a quest'ultimo di esercitare alcuna attività difensiva è, pertanto, priva di utilità alcuna, e non vale, di certo, ad esonerare l'agente della riscossione dall'obbligo del risarcimento del danno previsto dall'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999.

Confermata, infine, l'incompatibilità dell'art. 269 c.p.c. con la struttura del processo tributario il fatto che, se l'agente della riscossione, dopo avere chiesto ed ottenuto l'autorizzazione del Giudice, per un motivo qualunque, non procede a chiamare in causa l'ente creditore, il giudizio, ai sensi e per gli effetti del disposto normativo contenuto nell'art. 45 del D.Lgs. n. 546/1992, si estingue per inattività delle parti, con gravissimo danno per l'incolpevole contribuente.

Alla luce delle argomentazioni che precedono e considerata, soprattutto, la natura giuridica della peculiare chiamata in causa prevista dall'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999, si ritiene di potere affermare che l'agente della riscossione, se intende chiamare in causa l'ente creditore, dovrà manifestare questa sua intenzione nella sua prima difesa, e successivamente, di sua iniziativa e senza chiedere o attendere una qualunque autorizzazione da parte del Giudice, comunicare all'ente creditore l'esistenza della lite, invitandolo a costituirsi in giudizio, entro i termini perentori previsti dall'art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992, per controdedurre sui motivi del ricorso che lo riguardano.

*Carmelo Pappalardo
Pasqualino Rizza
Ivano Tarquini*

Allegato a:

"il dottore commercialista - professione e cultura", n. 4, luglio - agosto 2010