

periodico bimestrale
dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti e
degli Esperti Contabili
di Siracusa
Spedizione in
Abb. postale 70%
Filiale di Siracusa
Anno XIII - N. 4
(n. 76 dalla fondazione)
Luglio - Agosto 2009

Dal redditometro all'antieconomicità

Presunzioni e paradossi

di Massimo Conigliaro

La prima applicazione degli automatismi accertativi al fine di scovare l'evasione fiscale aveva inizialmente spaventato tanti contribuenti. L'evoluzione della giurisprudenza, in particolare quella più recente in tema di studi di settore, aveva portato il conforto di numerose pronunce favorevoli ai contribuenti, prima delle commissioni di merito e poi della Corte di Cassazione. Nel momento in cui la giurisprudenza prima ed il legislatore dopo, hanno demolito le tesi del Fisco e stabilito la valenza indiziaria di tali strumenti, il Fisco ha riscoperto l'accertamento sintetico. Una norma – l'art. 38 del D.P.R. 600/73 – rimasta inalterata negli anni, che oggi viene rispolverata dall'art. 83 del D.L. 112/2008 (conv. in L. 133/2008) laddove si prevede, nell'ambito di programmazione dell'attività di controllo degli anni 2009-2011, un piano straordinario di controlli finalizzati alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche. Stiamo assistendo ad

un prepotente ritorno all'utilizzo del redditometro nei confronti delle persone fisiche, spesso abbinato ai controlli bancari.

Per i soggetti Ires, la nuova frontiera esplorata dal Fisco è l'antieconomicità delle scelte dell'imprenditore: mentre da un lato si riconosce la crisi economica del periodo, prevedendo dei correttivi agli studi di settore, dall'altro l'Agenzia delle Entrate si avventura in valutazioni delle dinamiche aziendali per disconoscere le scritture contabili (senza neanche ispezionarle!), affidandosi a percentuali di incidenza dei costi sui ricavi complessivi, rilevate "da imprese che operano nel settore in condizioni di una normale gestione economica", ed accertando così maggiori imponibili per quelle imprese i cui bilanci, "sempre in perdita", sembrano costituire indizi di evasione. È vero, però, che ci sono anche aziende in regola con l'Erario che, banalmente, non riescono a produrre utili. Tartassarle vuol dire aggiungere al danno della crisi la beffa delle tasse.

sommario

- 2 **A**ddio a Ugo Colajanni
- 3 **R**icordo di Nunzio Bruno
di Giovanni Stella
- 4 **I**vizi di notifica della
cartella di pagamento
di Elisa Franzè
- 7 **A**ltri vizi della cartella di
pagamento: la mancanza
di motivazione e
la sottoscrizione del ruolo
*di Massimo Mandragona
e Francesco Basile*
- 10 **L**a legittimazione ad appel-
lare la pronuncia di 1° Grado
sulla cartella di pagamento
di Daniele Burzichelli
- 14 **P**rotocollo d'intesa tra
Agenzia Entrate e l'Ordine
- 17 **P**rotocollo d'intesa tra
Serit Sicilia e l'Ordine
- 20 **N**uove opportunità profes-
sionali per il consolidamento
dei debiti a breve delle imprese
di Guglielmo A. Di Pietro
- 22 **L**ettere in redazione

Addio ad Ugo Colajanni

Si è spento, all'età di 72 anni, uno dei protagonisti dell'economia legata allo sviluppo industriale della provincia di Siracusa. La categoria dei dottori commercialisti lo ricorda come punto di riferimento della Camera di Commercio, di cui è stato Presidente dal 1993 al 2005.

Il cordoglio del mondo economico e politico aretuseo è stato unanime. "Siracusa perde un altro dei suoi figli più illustri", queste le parole del presidente della Provincia Regionale di Siracusa, Nicola Bono. "Un'antica amicizia - ha aggiunto il presidente Bono - mi legava a Ugo Colajanni, un rapporto che è nato molti anni addietro e che si è rafforzato nel periodo in cui l'amico Ugo ha presieduto la Camera di Commercio guidandola con saggezza e acume".

Anche il sindaco del capoluogo aretuseo, Roberto Visentin, ha espresso il suo cordoglio a nome della città: "Abbiamo perso una figura che per tutta la vita ha svolto un ruolo di primo piano per la crescita economica di Siracusa e dell'intera provincia"....

Colajanni era molto conosciuto nell'ambiente dell'imprenditoria e della politica, oltre che dirigente Montedison, è stato anche presidente della Società Aeroporto Catania e consigliere di amministrazione della Fondazione Banco di Sicilia. "Ugo Colajanni - ha proseguito il sindaco - è stato uno dei protagonisti delle scelte che hanno rilanciato il territorio negli anni dell'industrializzazione. Un'esperienza che ha saputo trasferire con efficacia in tutti gli altri importanti incarichi ricoperti,

svolti tenendo presenti le esigenze e le peculiarità dei diversi comparti economici per uno sviluppo complessivo della nostra provincia".

A noi piace ricordarlo, oltre che come amico dell'Ordine e della categoria, come affettuoso ed attento lettore del nostro giornale, del quale attendeva ogni numero con grande curiosità. E quando qualche disguido postale faceva tardare la sua copia, giungeva sempre una affettuosa quanto ironica telefonata: "Vedo con piacere che mi hai depennato dall'indirizzario! Farò lo stesso anche io con Prospettive", la rivista della Camera di Commercio di cui era orgogliosamente direttore responsabile. E la telefonata immancabilmente proseguiva con uno scambio di opinioni sull'economia e la politica locale.

Addio caro Ugo, ci mancherai.

m.c.

La cartella di pagamento Gli atti del convegno

La cartella di pagamento: notificazione, vizi, conseguenze e tutela è il titolo del convegno organizzato dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Siracusa, di cui pubblichiamo una prima parte delle relazioni in questo numero della rivista.

Per ragioni di spazio, gli altri approfondimenti saranno pubblicati nel prossimo numero.

il dottore commercialista PROFESSIONE E CULTURA

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

Direttore
Gaetano Ambrogio

Direttore Responsabile
Massimo Conigliaro

Editore
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di Siracusa

Consiglio dell'Ordine di Siracusa

Presidente
Gaetano Ambrogio

Vice Presidente
Alfio Pulvirenti

Segretario
Dino Faranda

Tesoriere
Antonino Trommino

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

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

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

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

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

Numero chiuso in tipografia il 31/08/2009
Tiratura: 1500 copie

Per Nunzio Bruno

di Giovanni Stella

Con Nunzio Bruno se n'è andata la quintessenza della Sicilia, quella buona, la migliore.

Dentro a quella stazza taurina dall'apparente rozzezza esteriore, con un volto rotondo ornato da ricciuti folti capelli e le labbra pronte al sorriso, c'era un cuore grande e nobile, quello di un uomo tutto sostanza, di profonda esperienza di vita e di grande saggezza, dote innata.

In Nunzio c'era il bambino, l'artista estroso, il barbone, il cultore delle tradizioni popolari siciliane, il custode della memoria storica della vita di Sicilia, il "filosofo" (cioè l'uomo che pensa e sogna e che spesso trasforma i sogni in realtà rendendo partecipe, con semplicità di dialogo, l'interlocutore di emozioni e messaggi di vita che l'altro ignora).

Nunzio è stato e rimarrà artista poliedrico: fotografo, pittore, scultore, riscopritore della cucina siciliana antica a base di prodotti poveri, i migliori ("Il cibo degli Dei", mi vien di dire), etnologo, ricercatore per quasi mezzo secolo di oggetti di mestieri di Sicilia antichi, oggi scomparsi.

Tutte le sue opere, i suoi lavori, trovano adeguata collocazione nella "villa museo" di Cozzo Zu Cola, a pochi passi da Floridia, dove in un bel giardino verde da lui curato, coadiuvato da 'Nzina la fedele ineludibile moglie (dietro un grande

uomo c'è sempre una grande donna) che lo ha consigliato in ogni iniziativa, ch'egli dapprima rigettava, ma poi puntualmente raccoglieva.

Una parte della villa è dedicata ai 7.000 pezzi che Nunzio, con cura e passione certosina e maniacale, ha recuperato in ogni angolo di Sicilia. Gli attrezzi e utensili da cucina, della bottega del caradore, gli arnesi dei calzolari, dei barbieri, dei falegnami, dei contadini, dei macellai e via dicendo, dei vari secoli (dal Seicento al Novecento), sono là ordinati a modo suo, pronti per essere visti, accarezzati, come si fa con le tombe degli avi, dai visitatori che riscoprono angoli occulti della propria memoria d'infanzia e di quelle dei propri antenati. Ma soprattutto per essere visti – e spiegati, come tutti i suoi lavori – a intere scolaresche che frequentemente hanno visitato la "villa museo" ascoltando Nunzio agitarsi, accalorarsi, urlare, abbassare il tono della voce, per rialzarlo subito dopo, catturando l'interesse dei giovani ai quali ha impresso nella memoria il frutto della Sicilia "tutta lì", viene spontaneo dire.

I suoi pregevoli lavori di pittura, scultura e le miniature dei presepe, hanno fatto il giro d'Italia in mostre apprezzate tanto quanto l'autore noto in molti posti del pianeta, come documenta il suo cospicuo archivio epistolare e fotografico.

Con la dipartita di Nunzio la Sicilia è più povera e lo siamo anche noi.

COLLABORATE AL GIORNALE!

Notizie, articoli, sentenze di interesse generale

sono graditi e possono essere inviati a giornale@odcsr.it

I vizi di notifica della cartella di pagamento

di Elisa Franzè*

Il procedimento notificatorio è un procedimento complesso in cui tra chi effettua la notifica e chi la riceve si intermedia un soggetto abilitato allo svolgimento delle relative operazioni. Tale soggetto abilitato deve compilare una relazione, denominata relata di notifica, che deve contenere una serie di elementi costitutivi indispensabili a produrre gli effetti dell'atto, tanto da poterlo inquadrare nel novero di un determinato tipo di atti.

Esaminiamo le norme che regolano il procedimento notificatorio.

La notifica della cartella di pagamento è disciplinata dal D.P.R. n. 602/1973 contenente le disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito che trova applicazione, in virtù del disposto di cui all'art. 18 del D. Lgs. N. 46/99, alla riscossione coattiva di tutte le entrate dello Stato. L'art. 26 della suddetta norma rinvia in toto alle norme che disciplinano la notifica dell'avviso di accertamento ed, in particolare, all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 che nel recepire, in quanto applicabili, le disposizioni di carattere generale contenute nella sezione IV del titolo VI del codice di procedura civile in tema di notifica, disciplina la notifica a mezzo posta mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento. Tale modalità di notifica oltre ad essere disciplinata dagli artt.

148 e 149 del c.p.c. e dal principio base della notifica degli atti impositivi contenuto nella lettera e dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 è anche disciplinata dalla legge n. 890/1982 per le "notificazioni a mezzo posta" secondo la quale - art. 1 - l'ufficiale giudiziario - agente notificatore - può avvalersi del servizio postale per la notificazione nel rispetto delle seguenti fasi:

- ✓ compilazione della relata di notifica dell'atto impositivo indicando l'ufficio postale da cui parte l'atto (art. 149 c.p.c. e art. 3 della legge n. 890/1982);
- ✓ apposizione della propria sottoscrizione sulla relata di notifica (art. 148 del c.p.c.);
- ✓ inserimento dell'atto da notificare nella busta al cui esterno deve essere riportata anche la sua sottoscrizione (art. 3 legge n. 890/1982);
- ✓ compilazione dell'avviso di ricevimento (art. 2 legge n. 890/1982);
- ✓ consegna della busta all'ufficio postale.

L'obbligo di indicare, nella relata di notifica, gli elementi sopra indicati oltre ad essere sancito dall'art. 160 del c.p.c., è stato ribadito dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 5305/1999, si è così espressa: "Qualora nell'originale dell'atto da notificare la relazione sia priva della sottoscrizione dell'ufficiale giudiziario, la notificazione deve ritenersi inesistente e non semplicemente nulla, non essendo configurabile una notifica in senso giuridico ove manca il requi-

* Testo della relazione tenuta il 17 febbraio 2009 nel corso del convegno organizzato dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Siracusa, dal titolo: "La cartella di pagamento: notificazione, vizi, conseguenze e tutela".

sito indefettibile per l'attestazione dell'attività compiuta." Principio recepito anche dalla più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione SS.UU. che con ordinanza n. 10817/2008 ha stabilito che "In tema di vizi degli atti processuali, atteso che l'atto è inesistente quando la mancanza di uno degli elementi costitutivi indispensabili lo rende assolutamente inidoneo a produrre alcuno degli effetti, sostanziali e processuali, tanto da non poterlo inquadrare nel novero degli atti di un determinato tipo, e atteso che l'atto nullo, invece, è quello che, pur presentando tutti gli elementi necessari e sufficienti a qualificarlo come atto di un certo tipo, è affetto, sotto il profilo sostanziale o formale, da carenze o vizi che incidono sulla sua validità, vale a dire sull'attitudine a produrre in modo definitivo gli effetti propri del tipo di atto cui appartiene[...]".

L'intermediazione necessaria di un soggetto abilitato allo svolgimento delle relative operazioni rappresenta il tratto distintivo della "notificazione" in senso stretto, valendo a differenziarla dalla mera "comunicazione". Devono ritenersi eccezionali, quindi, le ipotesi derogatorie, rappresentate dalle notificazioni cd. "dirette", previste da norme non interpretabili estensivamente, né suscettibili di integrazione analogica.

L'art. 14, primo comma, della legge n. 890/1982 individua la notificazione diretta a mezzo posta come strumento al quale gli Uffici finanziari dovrebbero ordinariamente ricorrere, disponendo che "La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari, nonché, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'amministrazione finanziaria, secondo le modalità previste dalla presente legge".

Ma questa norma fa espressamente salvo, tra gli altri, il disposto dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, rubricato "notificazione della cartella di pagamento", confermando il carattere di specialità e la conseguente prevalenza sulla disciplina generale. Ed è proprio il citato art. 26 del D.P.R. n. 602/1973 a richiedere, al primo comma, che la cartella sia notificata da agenti notificatori ritualmente nominati (sull'invalidità della notifica per irrivalenza del procedimento di nomina dell'agente notificatore sentenza Corte di Cassazione, sez. Tributaria, n. 14571/2001), ed in particolare da "ufficiali della riscossione" o da "altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge" ovvero, "previa eventuale convenzione tra comune e concessionario", da "messi comunali" o "agenti della polizia municipale".

Tali agenti notificatori potranno eseguire la notificazione degli atti della riscossione "anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento", alla stregua del chiaro disposto dell'art. 26, primo comma, secondo capoverso, del D.P.R. n. 602/1973. Quest'ultima disposizione non può essere interpretata nel senso di consentire all'agente della riscossione di notificare "direttamente" la cartella di pagamento a mezza posta.

E infatti, in coerenza con la natura eccezionale delle notifiche "dirette", nei casi in cui il legislatore le ammette prevede espressamente la possibilità per il notificante di procedervi "direttamente". L'agente abilitato attesta il proprio intervento nel procedimento notificatorio attraverso la compilazione di una "relazione" che, "da lui datata e sottoscritta", deve essere "apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto" e contenere i prescritti requisiti essenziali di contenuto.

Tale adempimento è imposto, dall'art. 149, secondo comma, c.p.c., anche nelle notificazioni eseguite tramite il servizio postale, in tal caso richiedendosi che l'agente notificatore, scrivendo la rela-

cartella di pagamento: atti del convegno

zione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, faccia menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento.

L'avviso di ricevimento, da allegarsi all'originale, costituisce parte integrante della relazione di notificazione, e non può rappresentare documento equipollente alla relazione stessa, anche in considerazione del fatto che, secondo il più recente orientamento giurisprudenziale, non è elemento costitutivo del procedimento di notificazione, valendo esclusivamente come prova dell'intervenuto perfezionamento del procedimento notificatorio. È dall'esame della relata di notifica, quindi, che si evince l'intervenuta intermediazione dell'agente notificatore.

La relata è, dunque, elemento costitutivo essenziale per il perfezionamento del procedimento notificatorio, e la sua mancanza determina la giuridica inesistenza della notificazione della cartella di pagamento, non sanabile per effetto dell'intervenuta impugnazione dell'atto davanti al giudice tributario.

Secondo la Corte di Cassazione SS.UU. N. 1210/2007: "La difformità tra la relata di notificazione apposta sull'originale dell'atto e quella apposta sulla copia di esso consegnata al destinatario assume rilievo solo in relazione alla mancanza della data dell'eseguita notifica nella copia, nel caso in cui dalla notificazione decorra un termine perentorio entro il quale il destinatario deve esercitare determinati diritti, in quanto tale mancanza in questo caso viene a concretare una nullità insanabile che ostacola l'esercizio dei diritti stessi."

Infine la Corte di Cassazione, sez. tributaria, con la sentenza n. 24442/2008 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 effet-

tuato la notifica o la mancanza della sottoscrizione della relata di notifica da parte dell'agente notificatore, determina l'inesistenza giuridica della notificazione, a maggior ragione l'atto deve essere considerato affetto ad illegittimità assoluta, per inesistenza giuridica della sua notificazione, se viene omessa la relata di notifica.

Trattandosi di inesistenza giuridica e non di semplice nullità, non è configurabile alcuna sanatoria a seguito della presentazione del ricorso.

Ma alla stessa conclusione si arriverebbe anche se il difetto di notifica venisse qualificato in termini di nullità, dato che la sanatoria per raggiungimento dello scopo, prevista per i soli atti processuali dall'art. 156, terzo comma, c.p.c., non opera neppure per i vizi di nullità della notificazione della cartella di pagamento, in considerazione della sua natura di provvedimento amministrativo recettizio, comune ad altri atti autonomamente impugnabili, ed in particolare all'avviso di accertamento.

Proprio con riferimento a quest'ultimo, la recente giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto che "costituisce atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva degli Uffici finanziari, e non atto processuale, né funzionale al processo, poiché non ad esso, ma alla presentazione del ricorso alla Commissione tributaria, si correla l'instaurazione del procedimento giurisdizionale". (Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza n. 10477/2008). Dunque se la notificazione dell'avviso di accertamento (atto recettizio) è affetta da un qualunque vizio (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.

Altri vizi della cartella di pagamento: la mancanza di motivazione e la sottoscrizione del ruolo

di Massimo Mandragona *
e Francesco Basile

Oltre ai riconosciuti vizi di notifica della cartella di pagamento gli autori della presente relazione si occuperanno di relazionare circa l'obbligo o meno per il concessionario di motivare la cartella di pagamento e di ciò che riguarda la sottoscrizione del ruolo.

Partendo dal dato normativo l'art. 12 del D.P.R. 60271973, in particolare il comma 3° dispone, nel testo in vigore dal 1° gennaio 2005, che nel ruolo devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione. Ne deriva che dalla cartella devono risultare, oltre agli elementi identificativi ed essenziali di riconoscibilità anche, sia pure sinteticamente, gli elementi in base ai quali è stata effettuata l'iscrizione e, nel caso in cui l'iscrizione a ruolo consegua da un atto precedentemente notificato (ad esempio, un avviso di accertamento), gli estremi di tale atto e la relativa data di notifica.

In dottrina, esistono differenti opinioni circa un generale obbligo di indicazione della cartella di pagamento.

Un primo orientamento (si vedano Voglino, Brevi considerazioni sulla motivazione della cartella di pagamento in Bollettino tributario del 1998, pag. 1239-1240; Ripa, "annullabili le cartelle non motivate, Italia Oggi del 17/8/01; Natoli, La motivazione dell'avviso di accertamento e della

cartella, su Il Fisco, 2001, pag. 7709) sostiene che la motivazione da riportare sull'atto sia esaustiva, e non meramente criptica, in special modo per tutte quelle cartelle che non sono state precedute dal alcun atto prodromico impositivo. Tale motivazione deve essere appunto esaustiva per consentire al contribuente una adeguata difesa.

Un secondo ed opposto orientamento (Azzoni, "In tema di motivazione degli atti esecutivi della procedura tributari, in Il Fisco, anno 2002, pag. 5846) di chi invece sostiene e ritiene che non esista alcun obbligo assoluto di motivare "esaustivamente" la cartella di pagamento.

Invero per alcuni autori, secondo quanto stabilito al comma 1° dell'art. 7 dello statuto dei diritti del contribuente, l'obbligo di motivazione sarebbe richiesto solo per gli atti dell'amministrazione finanziaria e/o all'Ente preposto all'emanazione degli atti (i.e. Uffici delle Entrate) ma non anche dei concessionari e, per conseguenza, agli atti di riscossione; tale orientamento in sintesi sostiene che l'obbligo di motivazione non si estende al procedimento di riscossione quando esso sia diretta conseguenza della precedente notificazione di un atto di accertamento che abbia già reso edotto il contribuente delle ragioni della pretesa dell'ente accertatore, consentendogli di porre in essere un'adeguata attività difensiva anche mediante l'esercizio dell'azione cautelare. Ciò è coerente con la funzione tipica della cartella di pagamento quale atto prodromico al processo esecutivo in base al ruolo, dovendo essa portare a conoscenza dell'esecutando gli estremi dell'iscrizione a ruolo che lo riguarda, rispetto ad un credito precedentemente accertato.

Va poi aggiunto che qualora la cartella fosse incomprensibile, il contribuente sarebbe legittimato a richiedere tutti i necessari chiarimenti

* Testo della relazione tenuta il 17 febbraio 2009 nel corso del convegno organizzato dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Siracusa, dal titolo: "La cartella di pagamento: notificazione, vizi, conseguenze e tutela".

all'Ufficio appositamente indicato dal concessionario ai sensi dell'art. 7, comma 2, lett. a), della legge n. 212/2000.

In definitiva, sembra emergere la conclusione che l'Amministrazione finanziaria non è obbligata ad indicare sul titolo esecutivo la motivazione della pretesa tributaria quando l'iscrizione a ruolo consegua ad un atto di accertamento già notificato al contribuente che enunci le ragioni della pretesa tributaria. In tal caso, infatti, la cartella dovrà indicare in modo chiaro l'atto di accertamento già inviato al contribuente dal quale si desumono le ragioni della riscossione. La cartella di pagamento dovrà, invece, essere adeguatamente motivata, a pena di nullità, quando essa costituisca il primo atto con il quale l'Amministrazione richiede al contribuente il pagamento di un'imposta o di una sanzione, cumulando in sé le funzioni dell'avviso di accertamento e di mezzo di comunicazione della partita di ruolo intestata al contribuente.

Ciò si verifica, in primo luogo, quando gli Uffici delle entrate riscontrino maggiori imponibili all'esito dei controlli cartolari (art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973) o formali (art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973) delle dichiarazioni dei redditi o dell'IVA (art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), ma anche in tutti i casi in cui la specifica procedura applicativa dell'imposta non preveda la previa notifica di un avviso di accertamento o di liquidazione.

Quanto agli orientamenti della giurisprudenza di legittimità molte sono le sentenze della Suprema Corte circa l'obbligo di motivazione della cartella di pagamento. Invero, la sentenza n. 18415 del 16 settembre 2005 e, successivamente la n. 28318 del 21 dicembre 2005, la Suprema Corte ha affermato che la cartella esattoriale non può riportare solo i codici del tributo richiesto, lasciando al contribuente l'onere della ricostruzione dell'operato dell'Ufficio attraverso difficili operazioni interpretative di codici e numerazioni. L'ente impositore ha sempre l'obbligo di chiarire nella cartella esattoriale, sia pure succintamente, le ragioni – intese come indicazione sia della mera causale che della motivazione vera e propria – dell'iscrizione a ruolo dell'importo preteso, in modo da consentire al contribuente un non eccessivamente difficoltoso eser-

cizio del diritto di difesa atteso che alla cartella di pagamento devono ritenersi comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241, e successivamente recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212, ponendosi una diversa interpretazione della norma in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, tanto più quando la cartella non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento".

Ed ancora, "con la cartella di pagamento il contribuente deve immediatamente comprendere la causale della pretese erariale in modo da poter conformare la propria difesa". (Cassazione n. 2069 del 30/01/08)

Inoltre, qualora la liquidazione delle imposte ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, articolo 36 bis, non si sovrapponga alla dichiarazione del contribuente ma si risolva in una rettifica dei risultati della dichiarazione stessa, che comporti una pretesa ulteriore da parte dell'Amministrazione finanziaria, si è in presenza di un'attività impositiva vera e propria, per definizione rientrante in quella di accertamento, con la conseguenza che, in mancanza di preventivo avviso di accertamento o di rettifica, la cartella esattoriale che rechi la pretesa fiscale non solo va notificata nel termine previsto a pena di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento, ma deve essere (anche) motivata come il suddetto avviso, ossia deve contenere tutte le indicazioni idonee a consentire al contribuente di apprestare un'efficace difesa. A tale regola non può sottrarsi la cartella emessa ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, articolo 36 bis, in relazione a dichiarazione integrativa, in forza della previsione di cui alla legge n. 413 del 1991, articolo 51 comma 8, e scaturisca, non dal mero controllo cartolare della dichiarazione integrativa, ma dal riconoscimento della ricorrenza dei presupposti per il godimento dei coefficienti agevolati applicati in sede di dichiarazione.

La Suprema Corte ha affermato che anche nella cartella di pagamento l'ente impositore ha "l'obbligo di chiarire, sia pure succintamente, le ragioni – intese come indicazione sia della mera causale che della motivazione vera e propria – del-

l'iscrizione nel ruolo dell'importo dovuto, in modo tale da consentire al contribuente un non eccessivamente difficoltoso esercizio del diritto di difesa. L'obbligo di una congrua, sufficiente ed intelligibile motivazione, infatti, non può essere riservato ai soli avvisi di accertamento della tassa ..., atteso che alla cartella di pagamento devono ritenersi comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (poi recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, ponendosi una diversa interpretazione in insanabile contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., tanto più quando tale cartella non sia stata preceduta (come è avvenuto nel caso di specie) da un motivato avviso di accertamento" (Cass. nn. 15638/2004; 18306/2004 ; 2819/2005).

Per quanto concerne invece l'aspetto relativo alla sottoscrizione del ruolo, partendo dalla necessaria premessa che il ruolo ha la connotazione giuridica di un titolo esecutivo, formato da un Ente creditore, che trova puntuale allocazione nella cartella di pagamento emessa dal Concessionario della riscossione, in forza all'art. 25 del DPR 602/73; detta norma, infatti, definisce le modalità ed i termini delle azioni esecutive, nei casi in cui si manifesta un omesso pagamento del debitore, entro i termini prescritti. L'art. 12 della già citata norma, detta le regole sulla formazione e sul contenuto dei ruoli, con riguardo agli ambiti territoriali, ai tempi ed alle procedure relative alla formazione del ruolo, alle indicazioni sul contribuente, sulla specie del ruolo, sulla data in cui il ruolo diventa esecutivo, sulla motivazione, sul riferimento ad un eventuale accertamento e, infine, sulla sottoscrizione del ruolo stesso, quale elemento costitutivo della sua esecutività .

Pertanto, la sottoscrizione del ruolo determina la sua esecutività, e, quindi, la idoneità a produrre effetti giuridici. Stante all'ormai abrogato ex art. 17 del DPR 602/73, in vigore sino al 10 agosto 2005, i ruoli dovevano essere resi esecutivi (con la sottoscrizione) entro termini tassativi o perentori, in difetto dei quali era prevista la sanzione della decadenza della pretesa. Con la novella legislativa di cui al D.L. 17/06/2005 n. 106, come convertito nella legge 156/2005, il ruolo passava dalla veste

di atto autonomamente impugnabile (vizi propri di legittimità ecc.) ad atto interno tra Ente creditore e il concessionario della riscossione, valendo nei confronti del contribuente o debitore, non più il ruolo ma la cartella dei pagamenti nelle ipotesi di decadenza dei termini fissati per la notifica della cartella dei pagamenti stessi, rispetto alle dichiarazioni fiscali presentate dai contribuenti, o di altri termini per ruoli diversi da quelli fiscali (enti previdenziali ecc). In ogni caso, per ogni fattispecie di valenza "esterna" o "interna" il ruolo deve essere comunque reso esecutivo mediante la sottoscrizione dell'atto. La concezione tipica della sottoscrizione è quella dell'apposizione della firma autografa nell'atto emanando da parte del responsabile dell'Ufficio o di un suo delegato. La novità della sottoscrizione de qua, risiede nella sostituzione della predetta firma autografa, nella cosiddetta firma "elettronica, tout court, di cui al D. Lgs. 23/01/2002 n. 10, distinguendola dalla firma elettronica avanzata, idonea ad identificare univocamente il firmatario ed a rilevare eventuali modifiche dai dati insiti nel documento sottoscritto. Tali definizioni sono state riassunte nel testo unico in materia di documentazione amministrativa (cosiddetto codice dell'amministrazione digitale) di cui al D. Lgs. 07/03/2005 n. 82, con specifico sulla firma elettronica qualificata, e sulla firma digitale. Naturalmente con l'entrata in vigore del T.U., (01/01/2006) è stato abrogato il D. Lgs.10/2002. L'utilizzo di supporti informatici e la novità della firma digitale, non dispensa l'ufficio dall'onere di provare la valida sottoscrizione del ruolo, pertanto, a carico del contribuente si pone unicamente l'onere di sollevare la contestazione dell'illegittimità del concreto esercizio della funzione esattiva deducendo pregiudizialmente la carenza di una valida sottoscrizione quale specifico motivo del ricorso proposto contro l'iscrizione a ruolo. A riguardo si fa riferimento alla sentenza di Commissione Tributaria Provinciale di Torino Sez. XII del 05/06/2003 N. 13 la quale perora quanto anticipato nella presente.

La legittimazione ad appellare la pronuncia di primo grado sulla cartella di pagamento

di Daniele Burzichelli *

Presidente della 16^a Sezione della
Commissione Tributaria Regionale di Palermo
Sezione Staccata di Siracusa

La questione della legittimazione ad impugnare la pronuncia giurisdizionale di primo grado sulla cartella di pagamento costituisce, per così dire, il risvolto speculare del tema già affrontato dal dott. Antonuccio nella prima parte del suo pregevole intervento.

Devo subito premettere che, affrontando tale questione, le mie perplessità sulle opportune soluzioni interpretative da adottare sono sensibilmente aumentate. Comprenderete, pertanto, che il mio intervento si svilupperà prevalentemente in chiave problematica, nel tentativo di delineare le possibili, ma non univoche, ricostruzioni del significato della disciplina normativa di riferimento.

In particolare, devo precisare che, con riferimento al tema in esame, risultano possibili due diversi approcci interpretativi, a seconda che si privilegi una prospettiva di diritto amministrativo, ovvero di diritto civile, costituendo il diritto tributario, anche sul versante processuale, uno speciale terreno di intersezione fra i due menzionati rami del diritto, disciplinando esso, come è noto, veri e propri procedimenti amministrativi che hanno, però, ad oggetto un'obbligazione pecuniaria fondamentalmente assimilabile a quella tipica regolata dal codice civile.

Ciò premesso, vorrei procedere ad una prima schematizzazione, individuando le diverse tipologie di processo che si concludono con una pronuncia giurisdizionale sulla cartella di pagamento.

Le ipotesi che vengono in rilievo sono le seguenti: a) impugnazione della sola cartella di pagamento per vizi suoi propri; b) impugnazione

della cartella di pagamento unitamente al ruolo o al provvedimento di imposizione non notificato al contribuente per vizi della cartella e del ruolo o del provvedimento di imposizione non notificato; c) impugnazione della cartella di pagamento unitamente al ruolo o al provvedimento di imposizione non notificato al contribuente per vizi esclusivi del ruolo o del provvedimento di imposizione.

Che la cartella di pagamento debba essere impugnata anche qualora si faccia esclusivamente questione di vizi del ruolo o del provvedimento di imposizione non notificato risulta, come è noto, sia dall'art. 19, primo comma, lett. e), del decreto legislativo n. 546/1992, che contempla congiuntamente il ruolo e la cartella di pagamento nell'elenco degli atti contro cui può proporsi ricorso (poiché il contribuente conosce l'iscrizione a ruolo solo attraverso la notifica della cartella), sia dal successivo comma terzo del citato art. 19, secondo cui la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo. Sotto tale ultimo profilo, l'espressione "ne consente", come evidenziato dalla Cassazione, Sezione V, nella sentenza n. 1652 del 25 gennaio 2008, deve intendersi non nel senso che il contribuente può censurare il provvedimento non notificato senza impugnarlo, ma nel senso che è in sua facoltà contestarlo, se illegittimo, potendo, comunque, egli limitarsi a censurare la cartella di pagamento per vizi suoi propri.

In tutte e tre le ipotesi di cui si è fatta menzione il contribuente si trova, quindi, ad aggredire in sede giurisdizionale un atto proprio del concessionario (oggi agente) della riscossione (o, meglio, "anche" un atto proprio del concessionario della riscossione nella seconda e terza delle ipotesi considerate).

Ora, la concessione del servizio di riscossione va ricondotta, come è noto, nell'ambito della con-

* Testo della relazione tenuta il 17 febbraio 2009 nel corso del convegno organizzato dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Siracusa, dal titolo: "La cartella di pagamento: notificazione, vizi, conseguenze e tutela".

cessione traslativa di servizio pubblico, in cui il concessionario è un organo indiretto della Amministrazione, che agisce sempre in nome proprio e risulta direttamente responsabile degli atti emanati, nonché di eventuali fatti illeciti compiuti (e ciò vale a maggior ragione per la nuova figura dell'agente della riscossione).

In applicazione, quindi, dei principi di diritto amministrativo relativi al rapporto di concessione di servizio pubblico, il concessionario (oggi agente) della riscossione sarebbe sempre passivamente legittimato nel giudizio di primo grado contro la cartella di pagamento, risultando, per converso, sempre legittimato ad appellare l'eventuale pronuncia giurisdizionale sfavorevole. Ciò anche nel caso in cui il giudice accerti l'illegittimità derivata della cartella di pagamento per vizi propri del ruolo o del provvedimento di imposizione non notificato, in quanto per valutare l'interesse ad impugnare occorre fare riferimento, in applicazione dell'art. 100 del c.p.c., al principio della soccombenza, come ripetutamente affermato in giurisprudenza. E non vi è dubbio che, nell'ipotesi di annullamento della cartella di pagamento, anche se per vizi derivati dal ruolo o dal provvedimento di imposizione non notificato, il concessionario della riscossione risulta soccombente in giudizio e nutre interesse ad appellare, anche tenendo conto del fatto che il medesimo consegue un'utile imprenditoriale dall'esercizio del servizio di riscossione e dall'adempimento di ogni singola prestazione tributaria.

L'ente creditore, invece, risulterebbe passivamente legittimato nel giudizio di primo grado solo nella seconda e terza ipotesi di cui si è fatta menzione, cioè nel solo caso in cui, unitamente alla cartella di pagamento, sia anche impugnato il ruolo o il provvedimento di imposizione non notificato. Per converso, l'ente sarebbe legittimato ad appellare la sola pronuncia giurisdizionale sfavorevole relativa al ruolo o al provvedimento di imposizione non notificato, in quanto, nell'ipotesi di decisione di accoglimento del ricorso relativa a vizi propri della cartella, l'ente stesso non soffrirebbe alcun pregiudizio patrimoniale, potendo far valere la propria pretesa patrimoniale nei confronti del concessionario della riscossione.

Tale quadro, ricostruito, come già indicato, in

conformità a principi propri del diritto amministrativo, deve essere ulteriormente precisato sotto due profili.

Il primo profilo concerne l'ipotesi contemplata dall'art. 39 del decreto legislativo n. 112/1999, secondo cui il concessionario, nelle liti che non riguardino esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore, rispondendo, in mancanza, delle conseguenze della lite.

La disposizione indicata, nell'ipotesi di impugnazione congiunta della cartella di pagamento (o di altri atti esecutivi) e del ruolo o di un atto del procedimento di imposizione non notificato, consente al contribuente di limitarsi a evocare in giudizio il concessionario della riscossione, spettando a questi l'onere di chiamare in causa l'ente creditore.

Ne consegue che, allorquando il giudizio tributario riguardi congiuntamente la cartella di pagamento (o altro atto esecutivo) e il ruolo o un provvedimento di imposizione non notificato, la legittimazione passiva dell'ente creditore non è necessaria, dipendendo, invece, dal concreto sviluppo del processo. Appare chiaro che, nel caso in cui il ricorso non sia notificato all'ente creditore e non intervenga la chiamata in causa ad opera del concessionario ai sensi del citato art. 39, l'ente creditore, in quanto estraneo alla lite, non può appellare la decisione di primo grado, anche tenuto conto del fatto che il medesimo non riceve alcun pregiudizio dalla soccombenza del concessionario, il quale è tenuto, come precisato, a rispondere dell'esito della lite.

Il secondo profilo al quale vorrei solo far cenno al fine di completare questa rapida ricostruzione del quadro normativo in una prospettiva squisitamente "amministrativistica" concerne, invece, un aspetto che solleva in via meramente problematica e in relazione al quale non ho reperito alcun precedente in giurisprudenza (nemmeno in quella che ricostruisce il fenomeno della legittimazione passiva nel giudizio di primo grado e quello della legittimazione ad impugnare la pronuncia giurisdizionale sulla cartella di pagamento nei termini "amministrativistici" che sono stati indicati).

Il problema, in particolare, riguarda la possibilità per l'ente creditore di spiegare eventualmente intervento adesivo autonomo, ovvero intervento adesivo dipendente, ai sensi dell'art. 105, rispettivamente

primo e secondo comma, c.p.c., nel processo tributario in cui si sia stata impugnata la cartella di pagamento per vizi suoi propri, ovvero in cui il concessionario della riscossione non abbia assolto l'onere di cui all'art. 39 del decreto legislativo n. 112/1999. Come è noto, un'ipotesi tipica di intervento adesivo autonomo è quella del creditore solidale che intervenga nel giudizio promosso contro il debitore, fattispecie alla quale potrebbe forse assimilarsi il particolare rapporto tributario che intercorre tra il contribuente, da un lato, e l'ente creditore e il concessionario della riscossione, dall'altro. Ma anche volendo ritenere insussistenti i presupposti dell'intervento adesivo autonomo, mi sembra non possa negarsi all'ente creditore la facoltà di spiegare intervento adesivo dipendente, il quale, come è noto, ricorre allorché il terzo interveniente sia titolare di un interesse giuridicamente titolato relativo ad un rapporto giuridico connesso con quello dedotto in lite. Non v'è dubbio, infatti, che l'ente creditore è portatore di un interesse all'adempimento dell'obbligazione tributaria da parte del contribuente che trascende i profili esclusivamente patrimoniali e investe gli aspetti più squisitamente pubblicistici connessi al principio costituzionale del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva di ciascuno, ai sensi dell'art. 53, primo comma, della Carta fondamentale. In questa prospettiva, non varrebbe obiettare che l'Amministrazione non subisce alcun pregiudizio patrimoniale dall'esito della lite sfavorevole al concessionario della riscossione, in quanto l'interesse meramente patrimoniale deve esser tenuto distinto da quello, di cui pure è titolare l'Amministrazione, a rendere effettivo il principio di cui al citato art. 53.

Sotto il profilo della legittimazione ad impugnare la pronuncia giurisdizionale di primo grado, deve, comunque, osservarsi che, come chiarito in giurisprudenza, mentre l'interventore adesivo autonomo diviene parte del giudizio e perciò solo è legittimato ad impugnare la sentenza di primo grado (per tutte, Cassazione, n. 925 del 30 gennaio 1997), l'interventore adesivo dipendente, essendo i suoi poteri processuali subordinati all'attività delle parti originarie, non può impugnare autonomamente la sentenza (per tutte, Cassazione, n. 9385 del 7 settembre 1993), essendo soltanto abilitato ad impugnare incidentalmente a sostegno dell'appello

proposto dalla parte adiuvata (per tutte, Cassazione, n. 12273 del 16 novembre 1992).

La ricostruzione in termini, come detto, "amministrativistici" della questione relativa alla legittimazione ad impugnare la pronuncia giurisdizionale sulla cartella di pagamento ha trovato conforto in giurisprudenza e anche la Sezione di Siracusa della Commissione Tributaria Regionale ha, in qualche pronuncia, ritenuto, l'inammissibilità dell'appello proposto dall'ente creditore avverso la decisione di primo grado relativa a vizi propri della cartella di pagamento.

Una rimediazione di tale indirizzo si è, però, imposta a seguito della lettura di alcune decisioni della Corte di Cassazione, nelle quali la ricostruzione del rapporto concessorio del servizio di riscossione viene impostata in termini che potremmo, invece, definire "civilistici".

Nella recente sentenza della V Sezione, n. 22939 del 17 ottobre 2007, che fa seguito alla pronuncia delle Sezioni Unite, n. 16412 del 25 luglio 2007, si afferma, infatti, che il concessionario della riscossione deve qualificarsi come un semplice "adiectus solutionis causa", cioè un indicatario del pagamento ai sensi dell'art. 1188, primo comma, c.c..

Seguendo tale ricostruzione e tenendo conto della specifica previsione di cui all'art. 39 del decreto legislativo n. 112/1999, la Suprema Corte giunge a conclusioni radicalmente opposte in materia di legittimazione passiva nell'ipotesi di impugnazione della cartella di pagamento e, per converso, di legittimazione ad appellare la pronuncia giurisdizionale di primo grado.

La Cassazione, infatti, afferma che: a) nell'ipotesi di impugnazione della cartella di pagamento (o di altro atto esecutivo) la legittimazione passiva spetta all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario; b) il contribuente può, tuttavia, proporre ricorso contro la cartella di pagamento (o altro atto esecutivo) evocando in giudizio a sua scelta l'ente creditore e/o il concessionario della riscossione; b) qualora sia evocato in giudizio solo il concessionario della riscossione, questi deve chiamare in giudizio l'ente creditore, se non vuole rispondere dell'esito della lite; d) il giudice non è tenuto a disporre l'integrazione del contraddittorio in quanto nella specie non è configurabile

un'ipotesi di litisconsorzio necessario.

In conseguenza, la legittimazione ad impugnare la pronuncia di primo grado sulla cartella di pagamento (o altro atto esecutivo) spetterebbe all'ente creditore e/o al concessionario della riscossione a seconda del concreto andamento delle vicende processuali, cioè, in primo luogo, a seconda di chi il contribuente abbia evocato in giudizio e, in secondo luogo, a seconda se il concessionario abbia o meno assolto l'onere di cui all'art. 39 del decreto legislativo n. 122/1999.

In linea con tale prospettazione, dovrebbe ritenersi, mi sembra, che l'ente creditore non evocato in giudizio avrebbe, comunque, il potere di spiegare intervento adesivo autonomo, ai sensi dell'art. 105, primo comma, c.p.c., con conseguente sua legittimazione ad impugnare, in tale ipotesi, la sentenza di primo grado sfavorevole.

In ordine a tale ricostruzione operata dalla Suprema Corte, intenderei svolgere qualche brevissima osservazione in chiave problematica.

L'indicatario di pagamento, secondo la prevalente dottrina civilistica, non dispone di un vero potere rappresentativo e riceve l'adempimento in nome proprio. In questo senso, l'analogia con il rapporto di concessione del servizio di riscossione appare appropriata, atteso che, come già indicato, il concessionario di un servizio pubblico è un organo indiretto della Amministrazione che agisce sempre in nome proprio.

Ma, sempre secondo la dottrina civilistica, l'indicatario di pagamento non è titolare di una pretesa all'adempimento, né può agire per l'adempimento medesimo. Al riguardo, si suole sottolineare la distinzione tra indicatario di pagamento e delegazione attiva, nel senso che l'indicatario è semplicemente autorizzato a ricevere il pagamento, restando salva la legittimazione del creditore a ricevere il pagamento stesso, mentre nel caso di delegazione attiva il debitore ha l'obbligo di pagare al delegatario (obbligo che sussiste verso il creditore ed eventualmente anche verso il delegatario).

Mi sembra che a seguito dell'instaurazione del rapporto concessorio (e le medesime conclusioni valgono per la figura dell'agente della riscossione) il contribuente, a seguito dell'iscrizione a ruolo, abbia un vero e proprio obbligo di eseguire la prestazione in favore del concessionario. Se questo è

vero, il riferimento operato dalla Suprema Corte alla fattispecie dell'indicatario di pagamento potrebbe risultare, quindi, non del tutto convincente, anche tenuto conto della natura squisitamente autorizzatoria dell'indicazione di pagamento, che, presupponendo una facoltà attribuita dal creditore al debitore, non sembra coincidere, nei fatti, con la concreta vicenda del rapporto di riscossione.

Inoltre, pur costituendo il diritto tributario un terreno, come detto, di intersezione tra il diritto amministrativo e quello civile, non mi sembra appropriato far prevalere interamente le categorie civilistiche allorquando si tratti di qualificare un rapporto (come quello relativo al servizio di riscossione) caratterizzato, invece, in senso squisitamente "amministrativistico".

Deve anche aggiungersi che il citato art. 39 del decreto legislativo n. 112/1999, nel prevedere la chiamata in causa dell'ente creditore nelle sole ipotesi di "opposizione all'esecuzione" (mutuando la terminologia processualcivilistica di cui all'art. 615 c.p.c.), sembra far riferimento a una legittimazione esclusiva del concessionario nel caso di "opposizione agli atti esecutivi (art. 617 c.p.c.), in senso opposto a quanto affermato dalla Suprema Corte nelle sue decisioni, in cui si afferma, invece, il principio della legittimazione passiva alternativa (o congiunta) di ente creditore e concessionario.

Non è escluso, peraltro, che la Suprema Corte abbia ritenuto di assumere il menzionato indirizzo interpretativo in ragione di esigenze pratiche che devono sempre essere tenute presenti allorquando si fa applicazione del diritto (e, cioè, al duplice fine di agevolare, da un lato, la posizione processuale del contribuente, nonché di consentire all'ente creditore, dall'altro, di difendere la pretesa tributaria in controversie relative ad atti esecutivi che il concessionario o l'agente non abbia interesse economico a coltivare).

Non credo, peraltro, che la questione, nonostante l'autorevole intervento delle Sezioni Unite, possa ritenersi definitivamente chiusa, atteso il diverso orientamento espresso in materia da numerose corti di merito e tenuto conto dei dubbi interpretativi cui ho fatto riferimento.

Protocollo d'intesa tra l'Agenzia delle Entrate e l'Ordine dei Dottori Commercialisti

PROTOCOLLO DI INTESA

tra

L'AGENZIA DELLE ENTRATE:

Ufficio di Siracusa (di seguito denominato "Ufficio")
con sede in Siracusa, Via Turchia 2,
rappresentata dal Direttore Dott. Gianfranco Antico,

e

L'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI della

Provincia di Siracusa (di seguito denominato "Ordine")
con sede in Siracusa, Via Reno, 21,
rappresentato dal Presidente Dott. Gaetano Ambrogio;

VISTO

l'art. 1 del Regolamento di Amministrazione dell'Agenzia delle Entrate che, tra i principi che guidano l'organizzazione e il funzionamento, individua espressamente i seguenti:

- semplificazione dei rapporti con i contribuenti mediante l'adozione di procedure atte ad agevolare l'adempimento degli obblighi fiscali;
- facilitazione dell'accesso ai servizi di assistenza e di informazione, privilegiando lo sviluppo dei canali di comunicazione telematica, nel rispetto dei criteri di economicità e di razionale impiego delle risorse disponibili;

RITENUTO

che la collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate e gli Enti ed Ordini ed Associazioni professionali è intesa ad ottenere migliori risultati sul piano della fruibilità dei servizi fiscali, riducendo i costi di adempimento degli obblighi tributari da parte dei cittadini, contribuisce alla realizzazione di una fattiva collaborazione degli interessi tra le parti e risponde a tutte le istanze di innalzamento del livello di qualità dei servizi fiscali;

CONSTATATA

la necessità di trovare soluzioni organizzative avanzate, ispirate a criteri di flessibilità che, da un lato permettano di venire incontro alle esigenze

dell'utenza professionalmente qualificata e, dall'altro, consentano di realizzare una migliore fruizione dei servizi da parte dei cittadini che accedono al front-office dell'Ufficio senza alcuna intermediazione professionale;

TUTTO CIÒ PREMESSO SI CONVIENE QUANTO SEGUE:

ART. 1

ATTIVAZIONE DI UNO SPORTELLLO DEDICATO

L'UFFICIO si impegna ad attivare, presso la propria struttura, una postazione di lavoro dedicata alla ricezione e protocollazione degli atti, nelle giornate del martedì e giovedì, osservando il seguente orario: 9-13.

Gli atti, nel limite massimo di 5 per ciascun accesso, saranno protocollati in tempo reale.

In tutti i casi in cui il professionista ritenga di non intervenire direttamente ma di avvalersi dell'opera di un suo collaboratore quest'ultimo esibirà la delega del professionista, anche generale, con allegata copia del proprio tesserino d'iscrizione.

ART. 2

ATTIVAZIONE DI POSTAZIONE REMOTIZZATA

L'UFFICIO si impegna ad attivare, a titolo sperimentale, presso la propria struttura, una postazione di lavoro "remotizzata" per i professionisti iscritti all'ORDINE, finalizzata alla lavorazione di:

- **comunicazioni di irregolarità e cartelle di pagamento** scaturenti dagli esiti contabili della liquidazione centralizzata delle dichiarazioni fiscali effettuata ai sensi degli artt. 36-bis del DPR 29 settembre 1973 n. 600 e 54-bis del DPR 26 ottobre 1972 n. 633;
- **posizioni interessate dal controllo formale-documentale** delle dichiarazioni dei redditi, da effettuare ai sensi dell'art. 36-ter del DPR 29 settembre 1973 n. 600.

Le richieste di annullamento delle comunicazioni di irregolarità e delle cartelle di pagamento non verteranno sull'interpretazione normativa e su questioni già risolvibili mediante l'utilizzo della procedura del preavviso telematico.

Le pratiche, da inviare al seguente indirizzo di posta elettronica ul.siracusa.professionisti@agenziaentrate.it, nel limite massimo di 2 per ciascun professionista nell'arco di una giornata lavorativa, dovranno essere corredate della seguente documentazione, e sulla base dello schema allegato:

- a) istanza debitamente motivata, riportante la richiesta di correzione parziale e/o totale delle comunicazioni di irregolarità e delle cartelle di pagamento, sottoscritta dal contribuente o dal professionista con contestuale esibizione della delega rilasciata dal cliente al professionista, anche con riferimento ad una pluralità di rapporti;
- b) documenti necessari all'esame di ogni pratica (dichiarazione, oneri, modo F24, ecc.), asseverati dal professionista;
- c) promemoria contenente la suddivisione delle posizioni per anno d'imposta, per tipo di modello e per tipologia di intervento richiesto;
- d) dettaglio di concordanza tra esiti contabili della comunicazione o cartella e la documentazione prodotta, in modo da rendere immediatamente comprensibile, per ogni esito contabile, i corrispondenti documenti;
- e) in attesa dell'istituzione della casella di posta certificata, preliminarmente all'attivazione è necessario che i professionisti interessati comunichino il proprio indirizzo email, dal quale proverranno le richieste.
- f) recapito telefonico per successivi contatti.

Per esigenze organizzative, non saranno prese in esame le istanze presentate con modulistica diversa e/o non conforme a quella allegata.

Le pratiche lavorate dall'Ufficio saranno esaminate entro un tempo massimo di 15 giorni lavorativi, per le comunicazioni, ed entro un tempo massimo di 30 giorni lavorativi per le istanze di sgravio.

L'esito dell'esame della pratica sarà comunicato per posta elettronica all'indirizzo web preventivamente comunicato dal professionista, nei termini sopra indicati.

Il servizio sarà sospeso dal 10 al 31 agosto.

I versamenti sia con F23 che con F24, non presenti al Sistema, non possono essere considerati utili con la sola copia esibita dalla Parte ma dopo l'acquisizione e conseguente visualizzazione del flusso telematico. Ciò va richiesto a cura dell'ufficio all'Istituto di Credito o all'Ente Poste "ora per allora".

In caso di compensazione con F24 a "saldo Zero" non presenti al Sistema, invece, l'ufficio deve chiedere al professionista idonea attestazione della banca o della posta sull'autenticità del modello esibito.

Non è possibile modificare eventuali crediti richiesti in compensazione in rimborsi o viceversa, emersi nella lavorazione, se non previa autorizzazione della Parte, documentata dal professionista. Analogamente eventuali blocchi o riduzioni di rimborsi presenti al Sistema possono essere disposti, per l'annullamento degli esiti, solo su richiesta o autorizzazione della Parte, da documentare.

L'ufficio può disporre la riduzione al 10% delle sanzioni quando non sia provata in alcun modo dal Sistema informativo l'avvenuta spedizione della comunicazione di irregolarità (ad es. mancanza del numero di raccomandata) ovvero vi sia un errore nell'indirizzo del destinatario per incongruenza del dato in Anagrafe Tributaria.

L'UFFICIO si riserva ogni possibilità di controllo in merito alle certificazioni prodotte.

ART. 3 IMPEGNI DELL'ORDINE

L'ORDINE si impegna a sensibilizzare i propri iscritti a:

- intensificare le lavorazioni dei preavvisi telematici, diffondendo le notizie e le informazioni relative alla procedura del "preavviso telematica", e promuovendo anche attraverso specifiche iniziative, la più ampia utilizzazione delle funzionalità messe a disposizione dalla nuova procedura;
- **non utilizzare** la prenotazione CUP per i servizi interessati dall'attivazione della postazione remotizzata di cui all'art.2; ciò al fine di ridurre la pressione degli appuntamenti sul frontoffice e dare più spazio alle prenotazioni dei contribuenti non professionisti;

professionisti e fisco

- utilizzare per contro, la prenotazione CUP per tutti i servizi diversi dalla lavorazione delle comunicazioni di irregolarità e delle cartelle di pagamento, nonché delle posizioni interessate al controllo formale-documentale; per questioni di particolare complessità, il professionista, subito dopo aver effettuato la prenotazione, potrà indicare la materia e i temi generali della problematica da trattare al seguente indirizzo e-mail: ul.siracusa.professionisti@agenziaentrate.it, specificando il numero di prenotazione CUP, il giorno e l'ora di ricevimento; ciò permetterà al Direttore dell'Ufficio di individuare un funzionario di comprovata professionalità per la trattazione della richiesta;
- prelaborare, secondo le prefissate modalità documentali, le pratiche che si presentano per la lavorazione in postazione remotizzata.

L'ORDINE si impegna inoltre a diffondere presso i propri iscritti le notizie e le informazioni sui servizi offerti dall'Agenzia delle Entrate.

In particolare:

- sui servizi forniti dai centri di assistenza telefonica e via internet e, specificamente, su quello concernente la possibilità di chiedere direttamente in via telefonica l'annullamento di comunicazione di irregolarità e cartelle di pagamento;
- sui servizi offerti dai contact center per ottenere informazioni via internet tramite la Web-mail www.agenziaentrate.it Servizi >web-mail.

ART. 4

ATTIVITÀ FORMATIVE E DI STUDIO

L'UFFICIO e l'ORDINE intendono addivenire, con la sottoscrizione del presente accordo, alla stesura di un programma di attività nel campo della formazione dei rispettivi dipendenti ed iscritti all'Albo nel campo dell'approfondimento teorico-pratico, dando luogo a incontri e seminari sulle tematiche più rilevanti ed attuali.

ART. 5

DICHIARAZIONE DI PROGRAMMA

L'UFFICIO e l'ORDINE prendono atto che, in applicazione dello Statuto dei diritti del contribuente

e nei limiti dei rispettivi ruoli istituzionali, il rapporto attivato con il presente protocollo di intesa va inserito in una prospettiva di ampia collaborazione professionale, per il mantenimento di un dialogo costante teso alla disamina di ogni tipo di problema nell'erogazione e nella fruizione dei servizi fiscali e alla ricerca delle relative soluzioni.

Inoltre, si impegnano a valutare l'attivazione di una procedura di accesso alla Struttura, regolamentata, per i professionisti iscritti all'Ordine.

ART. 6

MONITORAGGIO DELLE ATTIVITÀ DI DIVULGAZIONE DEL PROTOCOLLO D'INTESA

L'UFFICIO e l'ORDINE realizzano un "osservatorio" delle attività intraprese sulla base del presente atto, impegnandosi a realizzare incontri, almeno semestrali, per la verifica del grado di efficacia delle iniziative adottate. Costituiscono, inoltre, con cadenza trimestrale, un tavolo di lavoro nell'ambito del quale creare un confronto costruttivo sui quesiti presentati, nonché su tutte quelle problematiche volte a tutelare l'uniforme applicazione della norma fiscale, il cui contenuto viene individuato congiuntamente.

ART. 7

DIVULGAZIONE DEL PROTOCOLLO D'INTESA

L'UFFICIO e l'ORDINE, si impegnano a dare la massima diffusione alla iniziativa promossa con il presente protocollo d'intesa.

ART. 8

DURATA

Il presente protocollo d'intesa avrà efficacia dal 15 maggio 2009 al 15 maggio 2010.

Il punto 2 dell'accordo ha carattere sperimentale e l'intero accordo potrà essere oggetto di modificazioni decorsi tre mesi dalla data della sua applicazione per riequilibrare eventuali sbilanciamenti nel servizio all'utenza ovvero per apportare soluzioni organizzative migliorative.

Protocollo d'intesa tra Serit Sicilia spa di Siracusa e l'Ordine dei Dottori Commercialisti

PROTOCOLLO D'INTESA

TRA

Serit Sicilia S.p.A. con sede in Palermo, Via Morselli, 8, (di seguito Agente) rappresentata ai fini della sottoscrizione del presente atto dal Direttore Titolare dell'Agenzia di Siracusa Giovanni Musmeci

E

L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Siracusa (di seguito Ordine), nella persona del Presidente Dott. Gaetano Ambrogio.

VISTO

- il protocollo d'intesa sottoscritto in data 8 luglio 2008 tra Riscossione Sicilia S.p.A. ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili; .
- il D.Lgs. 139/2005, istitutivo del c.d. "Albo Unico", che pone tra le competenze tipiche dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili l'attività professionale di assistenza e consulenza in ambito tributario;
- il D.L. 203/2005, convertito nella L. 2/12/2005 n. 248 e la L.R. 19/2005 che attribuisce le funzioni della Regione Sicilia, relative alla riscossione, alla società Riscossione Sicilia S.p.A che le esercita tramite la partecipata Serit Sicilia S.p.A .con sede in Palermo;
- che l'Agente svolge l'attività istituzionale nel territorio di competenza con l'obiettivo di:
 - massimizzare l'efficacia della riscossione;
 - ottimizzare il rapporto con il contribuente;
 - ridurre i costi di gestione per lo Stato/Regione Sicilia.

PREMESSO

- il comune interesse delle parti a favorire l'instaurazione di rapporti sempre più trasparenti e l'individuazione di canali in grado di garantire

servizi efficaci e facilmente fruibili;

- che l'attività professionale di assistenza, consulenza ed intermediazione svolta dai Professionisti iscritti all'Ordine rappresenta un elemento essenziale alla realizzazione degli auspici di cui al precedente alinea e, in particolare, al continuo innalzamento del livello della qualità dei servizi fiscali;
- che si rende necessario strutturare un modello di collaborazione istituzionale volto al perseguimento di sinergie tali da garantire l'efficacia, l'efficienza e la correttezza dell'azione di riscossione dei tributi;
- l'impegno continuamente rivolto dall'Agente allo sviluppo della quantità e della qualità dei servizi erogati ai contribuenti, tra cui vi è quello di potere accedere alla propria posizione online e di effettuare i pagamenti delle cartelle non morose tramite WEB, previa concessione allo stesso contribuente di un PIN;

TUTTO CIÒ PREMESSO

Si addivene alla sottoscrizione del presente protocollo, specificatamente finalizzato a regolare l'accesso ai servizi offerti dall'Agente, anche attraverso l'utilizzo di sistemi che consentano la fruizione dei servizi stessi a distanza.

Il protocollo si articola nei seguenti punti:

- 1) al fine di limitare, per quanto possibile, il disagio conseguente all'accesso agli uffici, vengono istituiti n. 9 sportelli "virtuali" dedicati, ai quali gli iscritti all'Ordine potranno rivolgersi per la formulazione dei loro quesiti, che verranno ripartiti secondo le due principali aree tematiche "Ruoli" e "Conto fiscale" e per programmare gli eventuali incontri presso la sede dell'Agente.

- 2) Sono, a tale scopo, create presso l'Agente n. 9 caselle di posta elettronica:
 - infoag.commercialisti@seritsicilia.it, per la Sede provinciale di Agrigento;
 - infocl.commercialisti@serilsicilia.it, per la Sede provinciale di Caltanissetta;
 - infoct.commercialisti@seritsicilia.it, per la Sede provinciale di Catania;
 - infoen.commercialisti@seritsicilia.it, per la Sede provinciale di Enna;
 - infome.commercialisti@seritsicilia.it, per la Sede provinciale di Messina;
 - infopa.commercialisti@seritsicilia.it, per la Sede provinciale di Palermo;
 - inforg.commercialisti@seritsicilia.it, per la Sede provinciale di Ragusa;
 - infosr.commercialisti@seritsicilia.it, per la Sede provinciale di Siracusa;
 - infotp.commercialisti@seritsicilia.it, per la Sede provinciale di Trapani;
 attraverso le quali potranno essere formulati quesiti in ordine a pratiche che non presentino particolare complessità e non richiedano la produzione di documentazione in originale.
- 3) Nella formulazione dei quesiti, gli iscritti avranno cura di indicare:
 - denominazione e recapito del Professionista (e-mail, fax, telefono);
 - immagine ottica del tesserino rilasciato dall'Ordine;
 - denominazione e codice fiscale del contribuente;
 - delega, con immagine ottica del documento di riconoscimento del contribuente, conferita al Professionista, per la trattazione delle pratiche inerenti le iscrizioni a ruolo e/o il C/Fiscale;
 - numero della cartella (per quesiti in tema di "Ruoli");
 - dati essenziali del rimborso (qualora il quesito riguardi l'area tematica "Conto fiscale");
 - sintetica descrizione dei termini del problema ed ogni informazione utile alla migliore trattazione della problematica;
 - richiesta di contatto telefonico per l'eventuale risoluzione del quesito per le vie brevi;
- richiesta di appuntamento per la risoluzione di problematiche complesse,
- 4) Gli strumenti di cui sopra, destinati all'approfondimento di casi specifici, verranno dall'Agente presidiati da personale dotato di adeguate conoscenze professionali il quale provvederà a fornire, con la massima tempestività possibile, un riscontro alle richieste pervenute in materia di riscossione.
- 5) Resta inteso che, per quanto riguarda il rispetto delle scadenze, i contatti e gli scambi di comunicazioni di cui al presente protocollo non hanno alcun effetto interruttivo sui termini previsti dalla normativa vigente,
- 6) Laddove non si rendesse possibile pervenire alla soluzione del quesito attraverso i canali sopra descritti, o a fronte di problematiche di particolare complessità, l'Agente provvederà, con risposta via e-mail, a fissare, nel più breve tempo possibile, un appuntamento con il Professionista (munito di apposita delega) presso lo Sportello, indicato dallo stesso Agente, facente parte della sua struttura organizzativa, al fine di meglio venire incontro alle necessità degli iscritti.
- 7) I servizi previsti dal presente protocollo sono attivati in via sperimentale e potranno essere diversamente dimensionati, di comune accordo tra le Parti, in considerazione dell'andamento iniziale, del gradimento del servizio, delle modalità e del numero degli accessi.
- 8) Resta inteso, a tal fine, che ove gli iscritti richiedessero l'estrazione di copia degli estratti di ruolo, il rilascio di attestazioni di sorta e la consultazione di documentazione varia, relativamente ai contribuenti propri clienti, questi ultimi dovranno aver rilasciato espressa delega scritta. La documentazione richiesta, laddove non fosse possibile inoltrarla tramite e-mail, verrà fornita in forma cartacea.
- 9) Le parti, nell'espletamento delle attività previste dal presente protocollo, assicurano il

- rispetto delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 196/2003, nonché nei regolamenti attuativi, inclusi i provvedimenti e le decisioni del Garante della Privacy.
- 10) L'Ordine si impegna a richiamare i propri iscritti alla puntuale osservanza delle norme deontologiche professionali, esercitando altresì i previsti poteri di vigilanza di competenza e segnalando eventuali comportamenti non conformi ai principi di legalità e trasparenza.
 - 11) Le parti convengono sull'utilità della partecipazione dei rispettivi esponenti ad iniziative di formazione su materie professionali di interesse comune, a titolo gratuito e con carattere di reciprocità.
 - 12) Le parti si impegnano, pertanto, a fornirsi reciproca assistenza nell'attività di aggiornamento professionale, promuovendo l'intervento di propri qualificati esperti nelle attività didattiche svolte o nelle attività convegnistiche o seminari programmate.
 - 13) Le Parti si impegnano ad assicurare la massima divulgazione del contenuto del presente accordo tra gli iscritti all'Ordine e le strutture dell'Agente. L'Agente si riserva di monitorare l'applicazione di quanto regolamentato e di segnalare all'Ordine eventuali comportamenti difformi.
 - 14) Con cadenza periodica verranno, in ogni caso, resi noti i risultati della sperimentazione in atto, anche al fine di valutare quanto previsto dal punto 7.
 - 15) Il presente protocollo si intende fin d'ora adeguato ad innovazioni introdotte dall'Agente e derivanti da modifiche legislative che, di fatto, non ne snaturino il contenuto e risultino ad esso compatibili.
Ove ciò non fosse possibile, le parti si impegnano a rivedere quanto concordato e a procedere, congiuntamente e nel rispetto dello spirito d'intesa, alle variazioni che dovessero rendersi necessarie.

Siracusa, 22/06/2009



Nuove opportunità professionali per il consolidamento dei debiti a breve delle imprese

di **Guglielmo A. Di Pietro**

L'operazione del consolidamento delle passività a breve non è una novità nel panorama delle agevolazioni concesse alle aziende, e nelle precedenti applicazioni ha apportato sicuramente effetti positivi al riequilibrio finanziario e patrimoniale dei bilanci aziendali.

Purtroppo tale provvedimento viene riproposto oggi, in un momento particolarmente difficile attraversato dal sistema bancario, che, di fatto, non trova la condizione per una concreta attuazione. A tale scopo i Commercialisti possono rappresentare l'anello di congiunzione tra le aziende destinatarie dell'agevolazione ed il sistema bancario per definire tecnicamente le azioni positive per l'accesso all'operazione.

Qui di seguito vengono esaminate le norme relative all'accesso alla agevolazione:

G.U.R.S n. 13 del 2009

Decreto 9 Febbraio 2009

Modalità e procedure per la concessione delle agevolazioni previste dall'art.8 della legge regionale n.23/2008: [Art. 8 Contributo in C/Interessi – Consolidamento delle passività onerose (esistenti alla data del 30 giugno 2008)]

Dotazione iniziale del Fondo Regionale:

30.000.000,00 Euro.

Soggetto gestore: IRFIS

Gli aiuti sono concessi con procedimento "a sportello"

Beneficiari:

PMI operanti nelle sezioni ATECO 07

- Estrazione di minerali da cave e miniere sez. B
- Attività manifatturiere sez. C
- Fornitura di energia elettrica, gas e aria condizionata Sez. D
- Fornitura di acqua, reti fognarie, attività di gestione dei rifiuti e risanamento sez. E
- Costruzioni sez. F
- Attività di servizi nel settore commercio (decreto MAAPP 1 feb. 2006, lettera C)

Esclusi:

i casi esclusi dall'art. 1 del regolamento de minimis imprese in stato di liquidazione volontaria o soggette a procedure concorsuali

Spese agevolabili:

- scoperti di c/c
- anticipazioni scadute su crediti, titoli o merci, anticipi su ricevute bancarie e sconti di pagherò diretti per la parte scaduta ed insoluta
- finanziamenti a breve termine non completamente scaduti
- rate di finanziamento a breve a medio e lungo termine e canoni di leasing scaduti il 30/06/08
- eventuali spese per acquisizione della garanzia che assiste il suddetto finanziamento

L'importo Max del finanziamento:

90% del minor valore tra l'ammontare dell'esposizione al 30/06/08 e l'esposizione in essere al momento della presentazione della domanda, aumentato degli oneri relativi alle correlate garanzie.

Durata del finanziamento:

compresa tra i 18 mesi e 6 anni, di cui non più di un anno di utilizzo e preammortamento.

Agevolazione concedibile:

- 60% del tasso di interesse liberamente determinato tra la banca e il beneficiario.
- 70% nel caso in cui beneficiari siano soc. cooperative o impr. Giovanili.

L'importo complessivo degli aiuti de minimis non può eccedere i 200.000,00 euro nell'arco di tre esercizi finanziari (fiscali).

Modalità di presentazione della domanda:

- presentare il modulo di domanda alla banca convenzionata a partire dal 27 giugno 2009.
- Entro 15gg dall'invio elettronico della domanda, gli allegati devono essere prodotti al soggetto gestore.
- La banca è tenuta a dare conferma/rigetto entro 2 mesi dall'inoltro della richiesta
- Il soggetto gestore comunica l'esito dell'istruttoria entro 45 gg dalla data di inoltro della domanda da parte della banca. In caso positivo specifica anche importo e durata del finanziamento ammesso e quello del contributo sulla base del tasso applicato.
- Il contratto di finanziamento deve essere stipulato entro 3 mesi dalla data di concessione dell'agevolazione e deve contenere il piano di ammortamento.

- Entro i 15 gg successivi trasmettere copia del suddetto contratto al soggetto gestore.
- La banca deve trasmettere al soggetto gestore la dichiarazione di aver accertato la destinazione del finanziamento alle attività previste dal provvedimento di concessione

Sulla interpretazione ed applicazione dell'art. 8 della L.r. n.23 del 16/12/2008 – Consolidamento delle passività onerose – si è tenuto presso la sede dell'Ordine D.C.E.C. di Siracusa un seminario organizzato dall'Irfis con l'intervento della Dott.ssa Grazia Anna Caruso, responsabile per Siracusa e Ragusa.

Il dibattito sul tema, di grande attualità per l'effetto positivo sul superamento dello stato attuale di crisi delle PMI siciliane, ha evidenziato il ruolo determinante del commercialista per la essenziale funzione di supporto tecnico alla positiva conclusione dell'operazione agevolata.

Infatti, essendo emerso dal dibattito intervenuto che la natura dell'agevolazione non è finalizzata al ripianamento di debiti, ma bensì a sostenere e migliorare le condizioni di equilibrio finanziario delle PMI, i commercialisti si sono resi disponibili a predisporre piani finanziari per le aziende richiedenti al fine di agevolare l'accesso all'operazione per consentire di usufruire degli effetti positivi sia alle aziende beneficiarie che alle banche concedenti.

A tal fine si è data la più ampia disponibilità a partecipare ad un tavolo tecnico con le Banche, l'IRFIS e le Associazioni Imprenditoriali per definire la procedura e la documentazione necessaria alle richieste dell'operazione di consolidamento dei debiti a breve.

Lettere in redazione

Gentile Presidente,

commentando, sul n°3/2008 della rivista "Il dottore Commercialista", una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, ho avuto l'opportunità di ribadire che l'iscrizione a ruolo delle imposte risultanti dalla dichiarazione è assolutamente illegittima senza la preventiva comunicazione del risultato della liquidazione della dichiarazione da parte dell'A.F. (c. d. avviso bonario) e, a conforto del mio convincimento, ho citato prassi ministeriale, giurisprudenza, dottrina.

Per quanto concerne la dottrina ho citato, accanto a P. Russo, M.T. Moscatelli, G. Ingraio, A. Carinci, C. Ferrari e M. Tortorelli, anche Gianfranco Antico.

Quest'ultimo, però, sembra non aver gradito di essere accomunato a così autorevole dottrina e in un articolo apparso sul n°4 della stessa rivista fa sapere che, in effetti, avrei manipolato in maniera maldestra e scorretta, il Suo pensiero, chiaramente espresso in un articolo pubblicato sulla rivista "Finanza & Fisco" n°33/2007 dal titolo: "Brevi note sulle conseguenze della omessa comunicazione di irregolarità ex art.6, c.5, della legge n°212/2000 nella liquidazione della dichiarazione".

Non essendo abbonato alla rivista "Finanza & Fisco", non ho avuto occasione di leggere detto articolo, ma ho letto l'articolo di Gianfranco Antico pubblicato nella rivista "Il Fisco" n°47/2005, pag.7374 e segg., dal titolo "Controllo formale ex art.36 ter del D.P.R. 600/73"; ho letto pure l'articolo, sempre a firma di Gianfranco Antico, pubblicato sulla stessa rivista n°48/2007, pag.6954 e segg., dal titolo "La comunicazione degli esiti della liquidazione"; ho letto, infine, l'articolo di Gianfranco Antico pubblicato nella rivista "Il Fisco" n°16/2009 dal titolo "La liquidazione della dichiarazione è un mero riscontro cartolare".

Dai succitati articoli si evince chiaramente, e senza spazio per possibili dubbi, che secondo il succitato Autore esiste l'obbligo, per l'A.F., di

comunicare al contribuente il risultato della liquidazione della dichiarazione, prima di procedere all'iscrizione a ruolo delle imposte.

Sorvolando sul modo di esprimersi di Gianfranco Antico, mi preme focalizzare l'attenzione, ancora una volta, sulle conseguenze che derivano dall'omesso invio al contribuente del c. d. invito bonario, perché non è più possibile negare, come fanno solo alcuni Uffici dell'Agenzia delle Entrate e qualche isolata e sporadica sentenza di merito, l'esatta interpretazione sistematica ed ermeneutica delle norme che prevedono tale obbligo, soprattutto alla luce dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale venutasi a creare in questi ultimi anni.

L'art.6, c.5, legge 212/2000, dispone che qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'A.F. deve invitare il contribuente a fornire chiarimenti prima di procedere ad iscrivere a ruolo le imposte risultanti dalla liquidazione della dichiarazione, pena la nullità della stessa iscrizione a ruolo.

Considerato che rientra nell'attività di liquidazione della dichiarazione anche il controllo sull'esattezza e tempestività dei versamenti (cfr. art. 36 bis. c. 1, lett. f), D.P.R. 600/73), a me pare che "l'incertezza rilevante" richiesta dalla norma per far scattare, a pena di nullità dei provvedimenti successivi, l'obbligo della richiesta di chiarimenti, sussiste anche e soprattutto in presenza di omessi versamenti.

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

Non può negarsi, dunque, che il controllo automatizzato della dichiarazione, ben può erroneamente evidenziare un'apparente situazione di inadempienza del contribuente, che, attraverso la formulazione dell'invito di cui al citato art.6, c.5, della legge 212/2000, può essere chiarita senza dar luogo all'iscrizione a ruolo ed alla successiva instaurazione del contenzioso.

In tal senso, non pare superfluo rammentare il deprecabile fenomeno delle c. d. “cartelle pazze” (vedi, da ultimo, cartelle terremoto), che ha dato luogo ad un’ingente mole di contenzioso, spesso riconducibile proprio all’infondata prospettazione di ipotesi di omesso versamento di tributi da parte del debitore iscritto a ruolo, e che, attraverso la corretta applicazione della disposizione in esame, avrebbe potuto risolversi senza la necessità di incardinare defatiganti contenziosi giurisdizionali. (In termini, ex multis, C.T.P. Ragusa n°109/2006; C.T.P. Roma n°295/2004; C.T.P. Milano n°35/2005; C.T.P. Bari n°445/2008; C.T.P. Siracusa Sez.5a n°95/2008; C.T.P. Siracusa Sez.2a n°151/2008; C.T.P. Siracusa Sez.5a n°152/2007; C.T.P. Catania 122/07; C.T.P. Potenza n°261/07; C.T.P. Reggio Emilia n°585/07; C.T.R. Palermo n°264/08; C.T.R. Puglia n°16/2008; Cassazione SS.UU. 21498/2004; Cassazione 110/2007. In dottrina cfr. P.Russo: Manuale di diritto tributario, parte generale, Milano 2002, pag.296; nello stesso senso cfr. M.T. Moscatelli: Statuto dei diritti del contribuente a cura di Augusto Fantozzi ed Andrea Fedele, Milano 2005, pag.271; G. Ingrao: Riv. Dir. Trib. 2006, II, pag.393; ed ancora, A. Carinci, C. Ferrari, etc.).

Quanto sopra risulta, inoltre, confermato dalla stessa prassi ministeriale con la Circolare A.E. 03.08.2001 n°77/E.

Gli Uffici dell’Agenzia delle Entrate della nostra provincia sostengono che la norma statutaria non trovi applicazione nei casi di omesso versamento, atteso che in tali casi non possono sussistere le incertezze rilevanti richieste dalla norma. Detti Uffici ritengono, inoltre, che se è vero che la norma contenuta nell’art.36 bis, c. 3, D.P.R. 600/73 pone a carico dell’A.F. l’obbligo di comunicare al contribuente il risultato della liquidazione della dichiarazione prima dell’iscrizione a ruolo, è anche vero però che detta norma non sancisce alcuna nullità dell’iscrizione a ruolo in caso di omesso invio dell’avviso bonario.

L’erroneità dell’assunto sopra riportato è resa palese da una attenta lettura della relazione illustrativa al D.Lgs. 32/2001.

In buona sostanza, il D.Lgs.32/2001, emanato ai sensi dell’art.16 della legge 212/2000 al fine di adeguare le leggi tributarie ai principi contenuti nello statuto dei diritti del contribuente, ha apportato, fra l’altro, modificazioni all’art.36 bis, c.3, del D.P.R.

600/73, all’art.54 bis, c.3, del D.P.R. 633/72 e all’art.2, c.2, del D.Lgs. 462/97, per meglio disciplinare l’obbligo di comunicare al contribuente il risultato della liquidazione della dichiarazione.

Dalla relazione illustrativa del succitato decreto si evince che la Commissione della Camera aveva sollecitato una integrazione dell’art. 36 bis, c. 3, del D.P.R. 600/73, volta a prevedere la sanzione di nullità dell’iscrizione a ruolo in caso di omessa comunicazione da parte dell’A.F. Il Governo, in risposta a detta richiesta, ha precisato che era inutile prevedere espressamente la nullità dell’iscrizione a ruolo nell’art.36 bis, c.3, del D.P.R. 600/73, in quanto tale sanzione era già stata stabilita espressamente nell’art.6, c.5, della legge 212/2000 e, pertanto, non si rendevano necessari ulteriori interventi del legislatore.

Pertanto, risulta evidente che, a prescindere dal fatto che l’omesso versamento configuri o meno una “incertezza rilevante”, l’omesso invio del risultato della liquidazione della dichiarazione (avviso bonario) determina sempre e, in ogni caso, l’illegittimità dell’iscrizione a ruolo.

Quanto sopra risulta, inoltre, confermato dalla Giurisprudenza della Corte di Giustizia UE la quale riconosce, come principio fondamentale dell’ordinamento comunitario, il diritto del contribuente al contraddittorio già nella fase amministrativa per consentirgli di far sentire le proprie ragioni prima della conclusione del procedimento tributario e per far sì che tali ragioni siano adeguatamente valutate dall’A.F.

L’interpretazione di una norma giuridica può essere più o meno condivisa, ma come si può, soprattutto alla luce delle argomentazioni sopra riportate, parlare di comportamenti maldestri e scorretti?

Per evitare i danni erariali lamentati da Gianfranco Antico esiste una sola via: il rispetto, da parte della Agenzia delle Entrate, delle norme di legge che presiedono il nostro sistema di riscossione.

Ad ogni buon conto ritengo sia opportuno che su questo argomento la Commissione studi sul contenzioso tributario si faccia carico di organizzare un convegno al fine di poter, con il contributo di tutti, ripercorrere in chiave diacronica l’evoluzione normativa sul tema degli adempimenti precedenti alle iscrizioni a ruolo susseguenti al controllo liquidatorio.

Antonio Antonuccio

- € 0 spese mensili
- € carnet assegni compreso
- € addebito utenze rid incluso
- € home banking gratuito
- € 75 operazioni trimestrali allo sportello
- € prestiti e finanziamenti veloci

**NASCE il nuovo conto corrente
dedicato ai PROFESSIONISTI
a SPESE 0**

per scoprire gli ulteriori vantaggi ed avere maggiori informazioni rivolgetevi ai nostri consulenti dedicati



BANCA di SIRACUSA



V.le Teracati, 172 Siracusa Tel. 0931 415113