



periodico bimestrale  
dell'Ordine dei Dottori  
Commercialisti e  
degli Esperti Contabili  
di Siracusa  
Spedizione in  
Abb. postale 70%  
Filiale di Siracusa  
Anno XVI  
N. 2 / 2013  
(n. 94 dalla fondazione)

## sommario

- 3 Documento approvato all'unanimità dai Garanti del Contribuente
- 5 Legge di stabilità per il 2014 e funzioni di Garante del Contribuente
- 7 Rigetto dell'istanza di rateazione per contribuenti «inaffidabili» di *Attilio Romano*
- 9 Rebus redditi esteri tutto da risolvere di *Cristina Messina*
- 13 Sisma 90: restituzione del 90% delle imposte versate di *Antonio Romano ed Attilio Romano*
- 16 Tares: cronaca di una tassa annunciata di *Massimo Mandragona*
- 18 Reddito metro: potrebbe esserci anche un problema di privacy
- 21 Giurisprudenza tributaria di *Ilenia Giuga*

## Salviamo il Garante del Contribuente!

**di Massimo Conigliaro**

Un periodo complesso, quello appena trascorso.

La *querelle* relativa al Registro dei Revisori, con le difficoltà di re-iscrizione da parte di tutti noi, solo per fornire dati di cui la Pubblica Amministrazione era già in possesso.

La vicenda dell'equipollenza dell'esame tra dottori commercialisti e revisori con il "ravvedimento operoso" del legislatore che ha fatto marciare indietro, consentendo al momento di sbloccare la posizione di migliaia di giovani colleghi, vittime soltanto dell'ordinario caos normativo cui siamo ormai abituati (ma la partita non è finita ed occorre vigilare per il futuro).

Le difficoltà con i soliti, continui, adempimenti periodici e la necessità dell'ennesima proroga per tentare di assolvere compiutamente al nostro compito di intermediari nella trasmissione dei dati relativi, nel caso specifico, allo spesometro.

Il perdurare dell'assenza del Consiglio Nazionale, che ci vede spettatori di mille bat-

taglie anziché protagonisti; basti pensare alle problematiche legate alla partenza del nuovo redditometro, talmente radicate – evidentemente – da costringere l'Agenzia delle Entrate a rinunciare alla annunciata campagna di 35 mila accertamenti nel 2013; problematiche sulle quali siamo in (passiva) attesa degli eventi, nonostante la costituzione di un gruppo di lavoro sul redditometro, costituito ad hoc dal Consiglio Nazionale di concerto con l'Amministrazione Finanziaria (la SOSE in particolare), che non ha realmente operato.

In questa bagarre, particolarmente significativa per la nostra categoria priva di vertice nazionale, l'ultima chicca è data dalla previsione contenuta nella legge di stabilità 2014 di trasferire le funzioni del Garante del Contribuente ai Presidenti delle Commissioni Tributarie Regionali.

Qualcuno, frettolosamente, potrebbe pensare che non si tratti di una grande modifica per le ben note ragioni legate agli scarsi poteri di cui dispone il Garante. Sono convinto, però, che sui principi generali

*segue a pag. 2*



dalla pagina 1

si giochino le grandi partite. Lo Statuto dei Diritti dei Contribuenti è stato una grande conquista per i cittadini (e per i professionisti che li assistono), con la Corte di Cassazione che sempre di più ne ha sottolineato la valenza, prevedendo sanzioni a carico dell'Amministrazione Finanziaria anche laddove non ne erano espressamente previste; da ultimo lo hanno fatto le Sezioni Unite con la pronuncia sull'accertamento anticipato, la cui validità è condizionata alle ragioni di particolare e motivata urgenza, adeguatamente rappresentate ed effettivamente esistenti. La previsione di un Garante al quale segnalare prassi anomale e comportamenti non rispondenti agli ordinari canoni di legge costituisce per il contribuente una grande conquista; la norma ha una funzione di deterrenza per funzionari tributari e militari della Guardia di finanza, costretti al rispetto anche di tali regole nel corso della loro quotidiana attività. In molti casi – e penso alle sollecitazioni fatte non soltanto alle Agenzie Fiscali ma anche agli enti locali - i provvedimenti di autotutela hanno visto la luce o subito accelerazioni repentine, proprio in considerazione dell'intervento del Garante. Prevedere oggi che tali poteri passino al Presidente della C.T.R. pone problematiche giuridiche non banali: funzioni tipiche di un'autorità amministrativa passerebbero ad un organo giudicante; il giudice, inoltre, si troverebbe a conoscere questioni che potrebbero finire sotto la sua giurisdizione e, comunque, gestireb-

be in prima persona uno strumento con chiare finalità deflattive, distogliendo risorse ed energie alla già tanto complessa e gravosa attività di Presidente della Commissione Tributaria Regionale.

Vi sono però anche valutazioni di ordine "politico": tale passaggio, infatti, svuoterebbe di significato lo stesso Statuto dei Diritti del Contribuente e con esso la figura del Garante. Nelle note che pubblichiamo nelle pagine seguenti sono anche segnalate le questioni di carattere economico. I Garanti dei Contribuenti evidenziano che non vi sarebbero nemmeno significativi risparmi dal punto di vista della spesa pubblica (meno di 400 mila euro le somme destinate a tutti i Garanti d'Italia, a fronte di Authority dei vari settori che costano cifre di gran lunga maggiori) a fronte di effetti deflattivi del contenzioso tributario che comportano risparmi per milioni di euro.

Insomma, avremmo dovuto lottare per dare poteri, strumenti e risorse economiche al Garante del Contribuente (divenendo magari il mediatore – vero soggetto terzo – nei reclami tributari) così da consentire il decollo di questa importante figura. La mancata sollecitazione di alcuni, la distrazione di tanti, potrebbe portare addirittura alla sua soppressione. Sarebbe davvero una sconfitta, che occorre evitare ad ogni costo. Ed è per questo che siamo convinti che occorra adoperarsi per salvare il Garante del Contribuente!

**il dottore commercialista**  
PROFESSIONE E CULTURA

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

**Direttore Responsabile**  
Massimo Conigliaro

**Comitato di redazione**  
Beatrice Cascone, Giuseppe Celano, Giuseppe Garro, Massimo Mandragona, Attilio Romano

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

Consiglio dell'Ordine di Siracusa

**Presidente**  
Massimo Conigliaro

**Vice Presidente**  
Antonino Trommino

**Segretario**  
Letizia Mudò

**Tesoriere**  
Salvatore Geraci

**Consiglieri**  
Alessandro Abbruzzo  
Rosario Bongiovanni  
Santina Calafiore  
Giuseppe Canto  
Paolo Cutrona  
Carmelo Pappalardo  
Lucia Sallicano

**Redazione e Amministrazione**  
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Siracusa  
Viale S. Panagia, 141/E - 96100 SIRACUSA  
Tel. 0931 64354 - Fax 0931 1846404  
www.odcecsiracusa.it  
mail: segreteria@odcecsiracusa.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 30/10/2013  
Tiratura: 1200 copie

# Documento approvato all'unanimità dai Garanti del Contribuente

L'art. 10, comma 2, del disegno di legge del "decreto" di stabilità 2014 prevede che le particolari funzioni del Garante del contribuente verranno trasferite, a decorrere dal 1° gennaio 2014, dall'apposito soggetto autonomo, istituito ad hoc dalla legge 27 luglio 2000, n. 212, al Presidente della Commissione Tributaria Regionale (CTR) competente per territorio.

La evidente illegittimità costituzionale di tale disposizione e la sua incongruità con le finalità della legge di stabilità discende dal fatto che tale trasferimento di funzioni comporta di fatto la cessazione delle funzioni del Garante.

In effetti il passaggio previsto dal ddl comporta tanto lo snaturamento del ruolo del Garante quanto quello del Presidente della CTR, in quanto non rientra nella funzione tipica di quest'ultimo garantire i contribuenti contro "disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria che l'art. 13 della legge 212/2000 affida, giustamente, a un'autorità autonoma di natura amministrativa e non a un organo giudicante.

Si porrebbe, di conseguenza a carico dei Presidenti delle CTR un'attività del tutto incoerente perché diversa da quella che essi svolgono nell'ambito della giustizia tributaria. Non appartiene a quest'ultima né al suo *modus operandi* la partecipazione - che viene imposta ai Presidenti delle CTR - ai procedimenti nei quali essi debbono confrontarsi con gli uffici tributari, la cui attività è soggetta al processo tributario. Tale incoerenza può comportare l'impossibilità da parte dei Presidenti stessi di svolgere le loro funzioni giuri-

sdizionali, in quanto possono trovarsi in situazioni nelle quali sono chiamati a decidere fattispecie in ordine alle quali si sono già pronunciati nella veste di garante.

Se non bastasse viene imposta agli stessi Presidenti un'attività gravosa ed articolata, che difficilmente potrà essere da loro seguita in quanto si aggiunge ai già pesanti impegni cui essi sono tenuti per le molteplici funzioni loro attribuite.

Ciò premesso, non solo viene disatteso l'art. 1 della legge n. 212 del 2000, laddove stabilisce "Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali." ma vengono anche violate le anzidette disposizioni della Costituzione.

Di particolare rilievo è la violazione dell'art. 3 per la incongruenza e contraddittorietà della disposizione in esame con i fini della legge di stabilità. Questa disposizione, infatti, è in palese contrasto con l'obiettivo di riduzione della spesa pubblica e porta a un risultato completamente opposto.

La spesa complessiva (netta) attualmente corrisposta a tutti i Garanti d'Italia, non supera i 400.000,00 Euro e va tenuto presente che le strutture serventi (locali e personale) sono quelli già a disposizione delle Agenzie delle Entrate regionali e comunque resterebbero così come sono attualmente. Essa, quindi, appare assolutamente irrisoria nel processo di ridurre la spesa pubblica anche nell'ottica di "raschiare il barile".

Ma ciò che più rileva è che a tale supposto risparmio per l'Erario si contrappone una nuova spesa derivante dall'eliminazione dell'efficace fil-

tro del contenzioso tributario che gli attuali Garanti autonomi garantiscono. Questi, infatti, nella quasi totalità dei casi (si tratta di migliaia di pratiche) in cui vengono interpellati, riescono a convincere o l'ufficio o il contribuente, che ha fatto la segnalazione, della bontà della tesi dell'uno o dell'altro, facendo sì che le questioni si risolvano e non vengano portate dinanzi al Giudice tributario. La innovazione contestata comporterà che la maggior parte dei contribuenti che hanno fatto la segnalazione, tra cui moltissimi che hanno diritto ad ottenere la modifica in autotutela da parte dell'ufficio, faranno ricorso, facendo aumentare le spese della giustizia tributaria che, in ogni caso, anche in presenza di "spese compensate", finiranno per gravare sul bilancio dello Stato, in misura che si può calcolare in termini di milioni di euro contro il supposto risparmio di 400.000 Euro.

La violazione degli artt. 23 e 53 Cost. è causata dalla soppressione delle garanzie che il ruolo dei Garanti del contribuente fornisce per il rispetto del principio corrispondenza dell'imposizione tributaria alla capacità contributiva.

Tanto più grave questo aspetto per il fatto che il ricorso al garante, che non comporta spese per il contribuente, è un istituto prevalentemente utilizzato dalle fasce sociali economicamente più deboli, comportando anche per questo aspetto la violazione dell'art. 3 Cost.

Per le stesse ragioni, risulta evidentemente violato l'art. 97 Cost. laddove impone il principio buon andamento come canone al quale il legislatore deve attenersi nel disciplinare l'attività amministrativa. Nel caso di specie, poi, la violazione di tale principio risulta aggravata perché l'azione amministrativa che viene resa disfunzionale riguarda l'attuazione di principi costituzionali.

La commistione di funzioni giurisdizionali e amministrative in capo ai Presidenti delle CTR, di cui si è detto sopra, comporta anche la violazione dell'art. 111, comma 2, Cost. laddove prevede che il processo si svolga "in condizioni di parità davanti a un giudice terzo e imparziale".

Si sottopone all'attenzione l'esigenza che la disposizione esaminata venga espunta.

### Nominato il Consiglio di Disciplina dell'Ordine di Siracusa.

Il Presidente del Tribunale di Siracusa, con nota prot. 2685 del 6 agosto 2013, ha nominato i componenti del Consiglio di Disciplina dell'Ordine, ai sensi dell'art. 8, 3° comma, DPR 7.8.2012 n. 137 e dell'art. 3, comma 1, del regolamento di attuazione.

Il Consiglio di Disciplina risulta così composto:

|                                      |  |
|--------------------------------------|--|
| <b>Dott. Giovanni Confalone</b>      | <b>Presidente</b>                        |
| <b>Dott. Salvatore De Benedictis</b> | <b>Componente effettivo</b>              |
| <b>Dott. Luigi Contrafatto</b>       | <b>Componente effettivo</b>              |
| <b>Dott. Massimo Mandragona</b>      | <b>Componente effettivo (Segretario)</b> |
| <b>Dott.ssa Maria Dell'Arte</b>      | <b>Componente effettivo</b>              |
| Dott. Francesco Liistro              | supplente                                |
| Rag. Sebastiano Passarello           | supplente                                |
| Dott. Sebastiano Valenti             | supplente                                |
| Rag. Gesualda Grasso                 | supplente                                |
| Dott. Antonio Di Bella               | supplente                                |

In base alla normativa vigente, il Consiglio di Disciplina territoriale – insediatosi in data 1 ottobre 2013 - svolgerà tutte le funzioni disciplinari che in precedenza venivano svolte dal Consiglio dell'Ordine.

# Considerazioni sulla disposizione di cui all'art. 10 della legge di stabilità per il 2014 che affida ai Presidenti delle Commissioni Tributarie Regionali le funzioni di Garante del Contribuente

## IRRISORIETÀ DEL RISPARMIO

La soppressione dei Garanti del Contribuente comporta complessivamente un risparmio per l'erario inferiore a 400.000 euro

Considerato che ciascun Garante percepisce una somma netta di circa 1.500 Euro al mese (evidentemente al netto delle ritenute fiscali le quali rappresentano da un lato un minor costo ma dall'altro un minor introito), moltiplicando tale importo per 12 mesi e per 22 (20 regioni più Trento e Bolzano), risulta un ammontare complessivo annuale di economia per l'Erario di soli 396.000 Euro. Tale cifra, già di per sé assolutamente insignificante, è sicuramente di gran lunga inferiore al vantaggio economico a cui da luogo il Garante del Contribuente nella sua attuale struttura. Si tratta di risparmi cospicui legati all'incremento dell'adesione spontanea da parte dei contribuenti che accolgono i consigli del Garante, nonché legati alla riduzione del contenzioso tributario tutte le volte in cui si trova soluzione alle potenziali liti in una fase che precede il ricorso in Commissione Tributaria. Non è da sottovalutare, nemmeno, il risparmio delle spese di giudizio che l'intervento del Garante riesce spesso ad evitare impedendo la prosecuzione di controversie inutili.

Se si considera la quantità di segnalazioni che pervengono ai Garanti nel corso di un anno pari a 5.000, tenendo conto di una percentuale di pratiche "accolte" (ossia favorevoli al contribuente con la condivisione dell'Ufficio) pari al 50% di quelle pervenute (quindi 2.500 segnalazioni), e considerando pure che forse solo il 50% di questi contribuenti avrebbero presentato ricorso se la loro istan-

za non fosse stata accolta, si ottiene un numero di ricorsi evitati dal Garante pari a 1.250. Questa quantità è inferiore a quella effettiva ove si consideri che una pratica può riguardare più annualità, ciascuna con un distinto ricorso). Moltiplicando tale quantità per la spesa media di un processo tributario (almeno Euro 3.000, dal primo al terzo grado), emerge un risparmio per l'Erario pari ad Euro 3.750.000. Tale risultato, ottenuto tenendo conti di dati stimati, ma comunque ipotizzati "per difetto" e non "per eccesso", dimostra che la soppressione dell'attuale organizzazione dei Garanti del Contribuente anziché un risparmio (pari ad Euro 400.000 circa), comporterebbe un consistente aggravio di costi per l'Erario.

## INCOMPATIBILITÀ

Il Consiglio di Giustizia Tributaria, con Risoluzione n. 5 del 21 novembre 2000, ha previsto, tra l'altro, che *"Per quanto concerne la nomina dei componenti va, poi, precisato che le funzioni del garante del Contribuente specificate dal citato art.13, risultano incompatibili con l'incarico di componente delle commissioni Tributarie"*.

A prescindere dall'incompatibilità che emerge già dal nome stesso del Garante del Contribuente, tutore di una delle due parti in causa nella lite tributaria, si tratta, comunque, di una riconosciuta incompatibilità, obiettiva ed evidente, atteso che non è pensabile che un Giudice tributario, peggio ancora se Presidente di Sezione o Presidente della Commissione Tributaria Regionale, dopo avere ricevuto la segnalazione ed "attivato l'autotutela" nella sua funzione di Garante del Contribuente,

possa successivamente essere chiamato a giudicare sulla stessa questione per la quale l'ufficio fiscale ha ritenuto di non modificare il suo operato, provocando il ricorso del contribuente.

DIFFICOLTÀ DELLO SVOLGIMENTO  
CONTEMPORANEO DELLE FUNZIONI  
DI GARANTE DEL CONTRIBUENTE  
E DI PRESIDENTE DELLA COMMISSIONE  
TRIBUTARIA REGIONALE

Non è materialmente possibile conciliare l'attività di Garante con quella di Presidente di Commissione Tributaria Regionale. Infatti, specialmente nelle regioni di maggiore dimensione, Presidenti che spesso risiedono in luoghi diversi dal capoluogo di regione, che in molti casi continuano a svolgere attività in Magistratura, non hanno materialmente la possibilità di assicurare anche il lavoro che svolge il Garante del Contribuente, chiamato quotidianamente a far fronte alla numerosissime istanze dei cittadini ed agli altri impegni che detto Ufficio comporta.

STERILIZZAZIONE DEL GARANTE  
DEL CONTRIBUENTE

Affidando ai Presidenti delle Commissioni Tributaria Regionali le funzioni del garante del

contribuente, di fatto viene del tutto sterilizzata la sua attività, impedendone l'operatività. In questo modo, specialmente nell'attuale periodo in cui i controlli fiscali assumono carattere capillare ed abbastanza invasivo, viene meno il giusto bilanciamento che deve esserci tra i poteri del fisco ed i diritti dei contribuenti.

VIOLAZIONE DELLO STATUTO  
DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

La modifica apportata all'art.13 della legge 212/2000, rappresenta una gravissima violazione dello Statuto dei diritti del contribuente, facendo perdere al Garante la sua operatività nel territorio e, conseguentemente, la qualità di tutore dei contribuenti e dello Statuto.

SOPPRESSIONE DI UN VALIDO SISTEMA  
DEFLATTIVO DEL CONTENZIOSO

La drastica riduzione dell'operatività del Garante del Contribuente, determinerà, sicuramente, un incremento del contenzioso tributario per la mancanza del filtro che il Garante sicuramente assicura.

**Salvatore Forestieri**  
*Garante del Contribuente  
per la Sicilia*



*“Una goccia del tuo sangue  
un mare di speranza”*



# Rigetto dell'istanza di rateazione per contribuenti «inaffidabili»

di Attilio Romano

Concessionari della riscossione rigettano l'istanza di dilazione dei debiti iscritti a ruolo esclusivamente in base a valutazioni negative sull'affidabilità del debitore nonostante la sussistenza della situazione di obiettiva difficoltà economica (indice di liquidità inferiore ad uno). Si tratta di un atto amministrativo <discrezionale> o di provvedimento viziato da eccesso di potere ?

## Il testo normativo

Secondo quanto previsto dall'art. 19, c. 1, D.P.R. 29.09.1973, n. 600, l'agente della riscossione, su richiesta del contribuente, **può** concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di settantadue rate mensili. Il provvedimento di concessione della rateazione è stato considerato espressione di una potestà discrezionale dell'ufficio che si inserisce nell'ambito di una più ampia funzione autoritativa, diretta all'acquisizione coattiva dell'entrata tributaria.

Quindi, in termini generali, se l'agente di riscossione può, o meno, accogliere la richiesta di rateazione presentata dal debitore, occorre tuttavia che venga fornita tuttavia idonea motivazione del diniego (L. n. 241/1990).

## Richiesta di dilazione successiva a rateazioni non onorate.

Si espone il caso in cui un contribuente abbia

ottenuto un provvedimento di accoglimento dell'istanza di rateazione, ma che non sia riuscito a soddisfare le pretese erariali nonostante abbia beneficiato della proroga <sup>(1)</sup> di cui al decreto legge 6.12.2011, n. 201 convertito con modificazioni dalla legge 22.12.2011, n. 214.

Lo stesso contribuente richiede, ad esempio, una nuova dilazione per iscrizioni a ruolo riferite a cartelle notificate successivamente a quelle che hanno formato oggetto delle precedenti rateazioni non onorate <sup>(2)</sup>.

In tali fattispecie l'agente della riscossione può rigettare l'istanza motivando il diniego nella presenza di **precedenti rateazioni non regolarizzate** riferite al medesimo soggetto che richiede la nuova rateazione ?

Ci si chiede se ciò possa avvenire indipendentemente dalla verifica della sussistenza o meno del requisito di "*temporanea situazione di obiettiva difficoltà*", parametro principe che, a nostro avviso, dovrebbe "guidare" l'agente della riscossione nella decisione circa l'accoglimento o meno dell'istanza di dilazione.

Infatti, secondo quanto previsto dalla Direttiva di gruppo EQUITALIA - DSR/NC/2008/017 protocollo n. 2008/3597, il concessionario della riscossione avrebbe l'onere di verificare l'effettiva ed obiettiva difficoltà economica del soggetto istante :

- ✓ valutando "*la capacità della società ... ad assolvere ai debiti di prossima scadenza con i mezzi di cui dispone ...*";
- ✓ accertando la correttezza dell'indice di liquidità calcolato nella perizia economico-patrimoniale prodotta dalla società idoneo a "*... stabilire la*

<sup>1</sup> Per le rateazioni concesse entro il 27.02.2011 esiste la possibilità di ottenere una proroga di massimo ulteriori 72 rate, anche nel caso di intervenuta decadenza. Per tutte le rateazioni concesse successivamente al 28.12.2011, la proroga è concedibile purché la rateazione non sia scaduta o già precedentemente prorogata.

<sup>2</sup> In caso di decadenza dal beneficio della rateazione il carico tributario (oggetto di dilazione) non può più essere rateizzato. In tal senso, art. 19, co. 3, lettera c), D.P.R. 29.09.1973, n. 602.

*... capacità dell'impresa di far fronte agli impegni finanziari a breve termine con le proprie disponibilità liquide, immediate e differite ... di quoziente inferiore ad 1...";*

- ✓ individuando sulla base del cd. indice – denominato Alfa – il numero delle rate da concedere.

In sostanza, i Concessionari della riscossione accordano la dilazione di pagamento per nuove somme iscritte a ruolo anche quando si hanno già rateazioni in corso, a patto che quest'ultime siano <in regola> ovvero <regolarizzate> in unica soluzione.

Al riguardo va sommessamente osservato che, se il debitore riveste un interesse pretensivo affinché venga valutata correttamente la propria situazione economica, allo stesso modo l'Agente della riscossione ha il compito di verificare se sussiste la condizione di <difficoltà economica> e valutare in base a quanto emerge dai parametri descritti (Indice di liquidità ed indice Alfa) se il contribuente ha diritto a beneficiare della nuova richiesta di rateazione di (differenti) carichi iscritti a ruolo rispetto ai precedenti.

#### **I possibili profili di “eccesso di potere” dell'atto di rigetto**

Nel momento in cui l'Amministrazione pone in essere un atto amministrativo deve rispettare due ordini di regole: quelle formali, derivanti dalla legge e dai regolamenti, e quelle sostanziali, che in buona sostanza derivano dalla relazione tra la situazione concreta su cui l'atto amministrativo è destinato a incidere e la previsione generale e astratta della norma.

Accanto all'interesse della Pubblica Amministrazione a riscuotere i crediti erariali ne viene in rilievo un altro, non meno importante: il contribuente, attraverso l'istanza, manifesta l'interesse a diluire nel tempo il pagamento del suo debito; di tale interesse l'amministrazione deve valutare la meritevolezza, in quanto direttamente o indirettamente riconducibile a valori economico-sociali di rilievo costituzionale (lavoro, iniziativa economica, proprietà, risparmio, eccetera).

L'ufficio – *rectius*, L'Agente della Riscossione

– sarebbe quindi, a nostro avviso, obbligato a procedere ad una comparata valutazione degli interessi coinvolti, secondo ragionevolezza, e pervenire alla scelta più adeguata, opportuna e conveniente. Perché, se è vero che il contribuente beneficiario di proroga di precedente rateazione (con dilazione "ordinaria" o "in proroga") che non onora il nuovo piano di ammortamento, decade definitivamente dalla rateazione richiesta; non si vede per quale ragione lo stesso contribuente (rispettando i presupposti di cui all'art. 19, D.P.R. n. 602/72) non possa beneficiare di una nuova rateazione per ruoli diversi da quelli oggetto di rateizzazioni non onorate.

#### **Richiami del Supremo Collegio**

Su tale argomento appare interessante citare la consolidata giurisprudenza del Supremo Collegio (da ultimo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, Sent. n. 20778 del 7.10.2010), che ha sancito un sacrosanto principio di civiltà giuridica secondo cui il contribuente che versa in difficoltà economiche ha diritto – comunque - alla rateazione delle imposte. E ciò senza che venga "vessato" da richieste o regolarizzazioni ovvero ne sia ricostruito il suo grado di affidabilità.

Precisano i Giudici di Legittimità “... *giòva rammentare che ponendosi nella stessa linea di C. Cass. SU 2010/7612, queste Sezioni Unite hanno ulteriormente ribadito, con sentenza n. 2010/15647, che in base all'art. 19 del DPR n. 602/73 e succ. mod. il contribuente che versi in temporanea condizione di obiettiva difficoltà può richiedere ... la ripartizione del pagamento in più rate mensili; che trattasi, all'evidenza di una disposizione destinata a venire incontro alle necessità del debitore, per il quale rappresenta quindi un'agevolazione che anche nel linguaggio comune ha, per l'appunto, il significato di aiuto, favore, facilitazione ...*”.

**Aiuto, favore, facilitazione**, concetti elaborati dal Supremo Collegio che andrebbero applicati, ove possibile, nel rapporto tra contribuenti che intendono diluire il proprio debito con l'Erario.

# Rebus redditi esteri tutto da risolvere

di **Cristina Messina**

Le recenti modifiche normative in ambito di monitoraggio fiscale hanno inciso notevolmente sulle modalità di compilazione del quadro RW.

Nonostante l'apparente veste di "semplificazione" per l'eliminazione dell'obbligo di compilazione della sezione I e III, in realtà tali modifiche introducono notevoli difficoltà operative senza peraltro fornire alcuna soluzione a quelli che fino ad oggi sono stati i problemi cui professionisti e contribuenti si sono dovuti scontrare.

Uno dei primi elementi è sicuramente l'ampliamento della platea dei contribuenti soggetti al monitoraggio, in quanto, anticipando la riforma prevista dalla direttiva antiriciclaggio, viene introdotto l'obbligo di indicare tutte le attività detenute delle quali si sia semplicemente "titolari effettivi" (oltre a quelle detenute indirettamente o tramite interposta persona).

A questo si aggiungono sia difficoltà specifiche della fase transitoria (ad esempio la posizione dei contribuenti che abbiano omesso già in Unico 2013 la compilazione delle sezioni I e III o la disciplina sanzionatoria applicabile alle integrative di Unico 2012), sia problematiche già presenti ante riforma, quali, a titolo meramente esemplificativo, il corretto trattamento fiscale di talune tipologie di reddito in presenza di convenzioni contro la doppia imposizione ed ancora chiarimenti circa le corrette modalità di determinazione dei crediti di imposta da inserire nei quadri CR o RM.

Sarebbe auspicabile, almeno a parere di chi scrive, approfittare di una così profonda revisione normativa, per una pronuncia dell'Amministrazione Finanziaria che fornisca chiarimenti circa le corrette modalità di compilazione ed il corretto trattamento fiscale da

applicare a talune situazioni di dubbia interpretazione.

Relativamente alle questioni di cui sopra si espongono le seguenti riflessioni:

- **omissione compilazione sezioni I e III in Unico 2013 e disciplina sanzionatoria per le integrative**

La legge europea ha modificato il regime sanzionatorio relativo alla mancata compilazione del quadro RW prevedendo una riduzione delle sanzioni (si passa dal vecchio 10-50% al 3-15%, con raddoppio nel caso di attività detenute in paesi black list) salvo che per gli atti di irrogazione di sanzioni divenuti definitivi.

Ai sensi dell'art. 3, co.2, del D.Lgs 472/97 "nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile"; pertanto non sarebbe sanzionabile l'omissione delle sezioni I e III già in Unico 2013.

Il co. 3 dello stesso articolo disciplina invece il caso di variazione nella misura della sanzione sancendo che se "leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole".

Pertanto la mancata compilazione del quadro RW, sez II, andrebbe sanzionata beneficiando del nuovo sistema.

L'Agenzia con la Circ. 11/E/2010 era già intervenuta sul tema stabilendo l'applicazione della sanzione di cui all'art. 5 del D.L. 167/1990 pari al 10% dell'importo non dichiarato con la riduzione per ravvedimento ad un 1/10. Con il nuovo sistema sanzionatorio pertanto la sanzione minima sarebbe un 3% con la riduzione ad 1/8 nel caso di ravvedimento. Ma su quali importi va determinata tale sanzione? Secondo il dato normativo letterale il 3% andrebbe applicato agli importi non dichiarati,

ovvero sulla somma delle singole attività non indicate (o sul maggiore dei valori indicati?). In assenza di una più specifica indicazione normativa o interpretativa, comportamento prudentiale è quello di applicare la sanzione sul totale delle attività non dichiarate con un carico sanzionatorio per il contribuente notevole e forse lesivo del principio di proporzionalità in quanto relativo all'omissione di un quadro che, pur pregiudicando l'attività accertatrice, non comporta alcuna evasione di imposta né conseguenze reddituali.

La Circ. 11/E/2010 prevede oltre alla sanzione proporzionale anche l'applicazione delle sanzioni previste dal D.Lgs 471/97 a seconda che emerga o meno una maggiore imposta. A tale proposito appare opportuno segnalare che dal quadro RW non emerge mai una maggiore imposta in quanto il quadro ha finalità informativa quindi, di fatto, ci troveremmo ad applicare la sanzione prevista dall'art. 8 del suddetto decreto in misura fissa pari a 258 euro (con eventuale riduzione ad 1/8). L'eventuale maggiore imposta emergerebbe eventualmente dalla contestuale omissione del quadro RM e non del solo RW.

Infine si ritiene opportuno segnalare quanto già affrontato dall'Aidcec (norma di comportamento n. 185 di agosto 2012) secondo cui sarebbe sufficiente nel caso di presentazione della dichiarazione integrativa la sola sanzione di 258 euro, in coerenza con quanto previsto in ambito di costi black list. In tale ambito infatti l'Amministrazione finanziaria si era espressa in termini diametralmente opposti (C.M. 16 febbraio 2007, n. 11/E, paragrafo 12.6) ritenendo inammissibile l'applicazione di entrambe le sanzioni, in quanto della stessa specie, e riferite ad una condotta che viola un'unica disposizione. La sanzione del 10% è invocabile soltanto se l'irrogazione consegue all'attività di controllo (anche nel caso di integrativa presentata), altrimenti resta applicabile la sola sanzione fissa. Sarebbe opportuno chiarire le motivazioni alla base di una diversa disciplina tra le norme sul monitoraggio fiscale e quelle di carattere generale.

#### - **Il trattamento fiscale dei canoni di locazione derivanti da immobili situati all'estero**

I canoni derivanti dalla locazione di un immobile all'estero sono classificati, ai sensi dell'art. 67 lett.f) del Tuir, tra i redditi diversi da indicare nel quadro RL e sono soggetti a tassazione in Italia, fatto salvo il riconoscimento del credito di imposta per le imposte pagate a titolo *definitivo* all'estero riconosciuto ai sensi dell'art. 165 dello stesso Tuir. Sembrerebbe non esserci alcun dubbio, ma, in realtà, in sede di compilazione del quadro RL alcune perplessità sorgono dalla lettura delle istruzioni ministeriali secondo cui nel rigo RL12 va indicato *l'ammontare del canone percepito ridotto del 15% a titolo di deduzione forfettaria delle spese*, se tali redditi non sono soggetti ad imposizione nel paese estero. Se invece tali redditi sono tassati nel paese estero, fermo restando il riconoscimento del credito di imposta, va indicato *l'ammontare dichiarato in detto stato senza alcuna deduzione di spese*.

Il primo problema concreto è quello di determinare la composizione dell'importo dichiarato all'estero che potrebbe già essere decurtato delle spese sulla base dei costi fiscalmente riconosciuti nel paese estero. Sembrerebbe un'incongruenza...il contribuente deve indicare l'importo dichiarato, che potrebbe essere già netto di spese - effettivamente sostenute o determinate forfettariamente sulla base della disciplina estera - oppure si deve trovare costretto a ricostruire il dato lordo eliminando le spese ivi riconosciute?

Relativamente al riconoscimento del credito di imposta la difficoltà è quella di inserire le imposte pagate a titolo definitivo. Le istruzioni ministeriali ne forniscono un'ampia definizione, considerando tali quelle divenute irripetibili (cnfr. Ris.147/E del 28 giugno 2007 e Circ. del 12 giugno 2002, n. 50/E)

Tenuto conto delle differenti scadenze delle dichiarazioni nei paesi esteri rispetto all'ordinaria scadenza italiana è assai possibile che ci sia quasi

sempre lo sfasamento di un anno tra il reddito tassato e la relativa imposta pagata.

La situazione che si potrebbe presentare è la seguente. Il contribuente, in fase di determinazione del saldo 2012 non è ancora a conoscenza dell'imposta definitiva relativa a tali redditi del medesimo periodo, pertanto, a giugno si è trovato a versare tenendo conto di un credito di imposta pari alle imposte definitive dell'anno precedente, ovvero del 2011. Come comportarsi se nel periodo compreso tra il pagamento del saldo e la data di invio della dichiarazione si è ricevuto il modello dichiarativo estero con la reale imposta definitiva riferita al 2012? Comportamento corretto sarebbe quello di variare l'importo inserito del credito di imposta con il nuovo dato (art 165 c.4). L'avviso bonario da parte dell'Agenzia è garantito, non essendovi corrispondenza tra i versamenti e quanto indicato in Unico.

#### - Il trattamento fiscale degli interessi percepiti da investimenti esteri

Attenzione particolare deve essere prestata in caso di percepimento di interessi o, più generale, redditi di capitale, derivanti da un investimento estero. In tale caso, poichè gli istituti di credito esteri sono obbligati a darne comunicazione all'Amministrazione Finanziaria italiana, una non corretta (o omessa) indicazione comporterebbe l'emissione di un avviso di accertamento.

Fatta salva l'ipotesi di esistenza di una convenzione che stabilisca diversamente, regola generale è la tassazione nel paese del percettore. La stessa Ris. 147/E/2007 sopra citata, conferma l'applicazione dell'art. 165 co.2 del Tuir secondo cui "i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti nell'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato".

Tali redditi, in Italia, possono essere tassati, ex art.18 Tuir, o mediante imposta sostitutiva - nella

stessa misura della ritenuta alla fonte a titolo di imposta applicata in Italia su redditi della stessa natura- attualmente al 20%, oppure con opzione per la tassazione ordinaria; in tal caso spetta il credito di imposta da indicare nel quadro CR sezione I-A se si sono pagate imposte all'estero.

Il meccanismo del credito di imposta volto appunto ad evitare la doppia imposizione opera, ex art 165 co.1 del Tuir, nel caso di *produzione di un reddito estero*, che concorre alla formazione del *reddito complessivo* in Italia e per cui le relative imposte pagate all'estero siano *definitive* e nel *limite dell'imposta dovuta in Italia* fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo.

Il meccanismo però non sempre garantisce la piena neutralità. Il recupero del credito di imposta non potrà essere completo se l'imposta estera è maggiore di quella italiana e, ancora più paradossale, nel caso di opzione per la sostitutiva in quanto non confluendo nel reddito complessivo del contribuente, il riconoscimento del credito sembra essere addirittura negato.

A conferma, le stesse istruzioni ministeriali relative alla sezione I-A del quadro CR parlano esplicitamente di indicazione dei redditi esteri già indicati nei quadri [...] RM, *solo nel caso di opzione per la tassazione ordinaria*.

Senza entrare nel merito e nella ratio dell'art. 165, ad oggi, di fatto, la scelta per il contribuente è di mera convenienza fiscale emergente dal confronto tra la tassazione ordinaria (secondo l'aliquota marginale propria del contribuente) al netto del credito di imposta ed il pagamento della sostitutiva al 20% senza alcun riconoscimento di credito.

- **Le convenzioni contro le doppie imposizioni**  
Per una corretta tassazione dei redditi prodotti all'estero occorre preventivamente verificare l'esistenza di una convenzione internazionale tra l'Italia ed il paese estero interessato e dalla successiva verifica degli articoli del nostro Testo Unico.

In tema, ad esempio, si supponga il caso di un contribuente residente in Italia possessore in Francia di un immobile locato.

La normativa dei redditi di locazione in Italia è già stata esposta ai precedenti paragrafi secondo cui i canoni derivanti dalla locazione di un immobile all'estero sono classificati, ai sensi dell' art. 67 lett.f) del Tuir, tra i redditi diversi e pertanto soggetti a tassazione in Italia.

Nel caso specifico francese però esiste una Convenzione siglata a Venezia nel 1989, ratificata nel 1992, disciplinante il criterio di rilevanza territoriale per diverse tipologie reddituali.

All'art. 6 si legge *“i redditi derivanti da beni immobili [...] sono imponibili nello stato in cui detti beni sono situati”*. Al paragrafo 3 *“le disposizioni del paragrafo 1 si applicano ai redditi derivanti dall'utilizzazione diretta, dalla locazione o dall'affitto, nonché ogni altra forma di utilizzazione di beni immobili.”*

La norma stabilisce pertanto, nel caso specifico, la tassazione di tali redditi in Francia.

Al successivo art. 24, intitolato *“disposizioni per eliminare la doppia imposizione”*, si stabilisce per l'Italia che, se un residente italiano possiede elementi di reddito imponibili in Francia, l'Italia nel calcolare le proprie imposte *può* includere nella base imponibile tali elementi di reddito - a meno che espresse disposizioni della stessa Convenzione

non vi si oppongano – riconoscendo il credito di imposta.

Adesso, poiché lo stesso Trattato CE dispone l'obbligo per gli Stati membri di eliminare situazioni che possano determinare doppia imposizione fiscale, le convenzioni internazionali diventano uno strumento di politica internazionale tributaria necessario ad evitare il fenomeno per cui si sia soggetto due volte a tassazione in due diversi Stati. La Convenzione pertanto viene ad assumere valore superiore alla legge nazionale e prevale su questa, così che il giudice tributario sarà tenuto a disapplicare la normativa interna per applicare quanto previsto dalla convenzione.

Nel caso specifico l'art. 6 esclude la tassazione in Italia ma l'utilizzo del termine *può* lascia un margine di discrezionalità all'Amministrazione Finanziaria. Il contribuente pertanto non è tenuto ad indicare i redditi derivanti dall'immobile in Francia in quanto soggetti a tassazione in Francia ma l'Agenzia delle Entrate sarebbe legittimata ad includere tali redditi nella base imponibile? E' corretto il comportamento del contribuente che omette l'indicazione di tali redditi? La questione potrebbe essere oggetto di un interpello specifico.

In attesa di auspicabili chiarimenti si ritiene di dover valutare le singole fattispecie con cautela ed attenzione.

**l'Uomo al centro delle nostre premure**

TU SEI IL PASSO CHE CI CONSENTE DI ANDARE AVANTI.  
 il tuo **5 X MILLE** a C.I.A.O.  
 onlus CF 93056300895  
 le tue **donazioni**  
 IBAN  
 IT1650200817106000101899628

**C.I.S.O. Onlus**  
 Centro Interdisciplinare  
 Ascolto Oncologico

# Sisma '90: chi può sperare nella restituzione del 90% delle imposte versate

di Antonio Romano ed Attilio Romano

Rimborsi più vicini per dipendenti, pensionati e professionisti residenti nelle province di Siracusa, Catania e Ragusa, che hanno onorato interamente per il triennio 1990-1991 e 1992, il proprio debito verso lo Stato, a condizione che abbiano presentato istanza di rimborso entro i termini. Per i contenziosi instaurati dalle persone fisiche, infatti, gli uffici provinciali delle entrate abbandoneranno le relative controversie stante la consolidata giurisprudenza favorevole ai contribuenti. Linea dura del Fisco, invece, sulle richieste di restituzione avanzate dalle imprese stante i rilievi mossi dalla Commissione europea in ordine alla qualificazione delle agevolazioni introdotte dal co. 17, art. 9, legge 27.12.2002, n. 289.

## Riferimenti normativi

Il co. 17, art. 9, legge n. 289/2002, consentiva ai contribuenti residenti nelle province di Catania, Ragusa e Siracusa, di poter definire la propria posizione debitoria relativa alle annualità 1990, 1991 e 1992 con il versamento di un importo pari al dieci per cento dell'ammontare dovuto da corrispondere entro il 16.03.2003.

Successivamente il legislatore ha riaperto i termini per potersi avvalere della disciplina di favore, ovvero:

- ❖ l'art. 3 quater legge 26.02.2007, n. 17, entrata in vigore il giorno successivo, ha consentito di definire la posizione versando entro il 31.12.2007 e previsto il versamento del trenta per cento del dovuto;
- ❖ il co. 1, art. 36 bis, legge 27.02.2008, n. 31, entrata in vigore il giorno successivo, che ha differito il predetto termine di versamento al 31.03.2008, per aderire alla sanatoria e ripristinato la percentuale del dieci per cento del dichiarato per chiudere le pendenze ancora aperte.

## Le richieste di rimborso ed i dinieghi degli uffici

Il beneficio della riduzione delle imposte previste dalla citata legge n. 289/2002 ha dato origine ad un diffuso contenzioso con esiti prevalentemente sfavorevoli per l'Amministrazione finanziaria.

Secondo la tesi dei contribuenti l'abbattimento del carico fiscale ad un decimo dell'imposta competente(va) a prescindere dal precedente assolvimento del tributo, con la conseguenza che, nel caso in cui fossero state già corrisposte le imposte relative al triennio interessato, sarebbe sorto il diritto alla restituzione del novanta per cento di quanto versato.

Gli Uffici dell'Agenzia delle entrate hanno costantemente contrastato la suddetta tesi, sostenendo come i provvedimenti di sanatoria non avrebbero mai potuto consentire la restituzione di somme già pagate. Eccezione preliminare sollevata dal fisco lamenta(va) altresì l'inammissibilità dei ricorsi stante l'asserita non tempestività delle istanze di rimborso (prodotte successivamente al 31.12.2004) perché da presentarsi, a pena di decadenza, entro due anni dal momento in cui si era verificato il presupposto individuato nella legge n. 289/2002.

## La posizione della giurisprudenza

Diciamo subito che la posizione del massimo Organo giudicante è stata ben ancorata nel vietare all'Amministrazione finanziaria l'accesso al giudizio di legittimità per opporsi alle richieste di rimborso dei tributi (e contributi e premi) versati nel triennio 90-91-92 dai contribuenti residenti nelle zone colpite dagli eventi sismici del dicembre 1990.

## Diritto alla restituzione parziale delle dei tributi

Secondo l'orientamento fatto proprio dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione, con sentenza 1.10.2007, n. 20641, il beneficio della riduzione del carico fiscale ad un decimo del dovu-

to, contemplato dalla normativa menzionata, spetta a tutti i contribuenti residenti nelle province di Siracusa, Catania e Ragusa, e si attua secondo due simmetriche modalità di definizione, ovvero in favore di chi:

- non ha (ancora) pagato, mediante il pagamento del 10% del dovuto ed,
- ha pagato, attraverso il rimborso del 90 per cento di quanto versato allo stesso titolo.

Infatti, “... *diversamente opinando* – afferma la Corte - *si realizzerebbe una ingiustificata disparità di trattamento, peraltro, assolutamente iniqua, in quanto (assurdamente) a tutto danno del contribuente più diligentemente osservante della legge tra soggetti passivi della medesima fattispecie tributaria: in modo specifico, tra chi non ha pagato e chi ha pagato ...*”.

Nel corso degli ultimi mesi, il massimo Organo giudicante è tornato sull'argomento confermando il proprio orientamento.

Più nello specifico, Corte di Cassazione, sezione VI, Ordinanza 12.06.2012, n. 9577, ha concluso per la inammissibilità ex art. 360 bis Codice di Procedura Civile del ricorso proposto dagli Uffici delle entrate alla decisione dei giudici di seconda istanza grado, che avevano deciso in conformità alla giurisprudenza della Corte ormai consolidata. In termini analoghi si è pronunciata, per la materia contributiva, la Sezione lavoro della Corte di Cassazione con le sentenze 10.05.2010, n. 11247 e 07.05.20120, n. 11133) (1).

#### **Tempestività della presentazione dell'istanza di rimborso**

Le eccezioni di inammissibilità dei ricorsi avanzate dalle Direzioni provinciali sono state confutate dai contribuenti che, in sede di giudizio, hanno ribadito la piena tempestività delle istanze di rimborso proposte entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non era prescritto.

Nella fattispecie, infatti, trovando applicazione l'art. 21 del D.lgs. 31.12.1922, n. 546 (il diritto alla restituzione é sorto in data posteriore a quella del pagamento) la domanda di restituzione dei tributi pagati poteva essere presentata entro due anni dalla riapertura dei termini per la definizione delle pendenze tributarie, vale a dire, entro due anni dal pagamento, o se posteriore, dal giorno in cui si fosse verificato il presupposto <più recente> per la restituzione:

- ❖ originariamente stabilito dalla legge n. 289/2002 (termine originario del 15.03.2003),
- ❖ differito dalla legge n. 27/2003 (termine del 16.04.2003);
- ❖ ulteriormente differito attraverso la legge n. 17/2007 (termine del 31.12.2007);
- ❖ da ultimo prorogato con legge n. 31/2008 (termine del 31.03.2008)

La sequenza temporale dei termini prorogati per accedere alla sanatoria ha quindi determinato un <differimento> del termine ultimo per presentare, a pena di decadenza, l'istanza di rimborso delle somme non dovute (2).

Tenuto conto che l'ambito soggettivo di applicazione delle normative premiali va esteso alla più ampia platea di potenziali fruitori, è stato acutamente osservato che la riedizione di quelle normative, così come consente(iva) agli inadempienti di regolarizzare la propria posizione versando solo una parte del dovuto, avrebbe dovuto rappresentare idoneo requisito per la restituzione parziale dei tributi integralmente pagati dai contribuenti più scrupolosi.

Una tale impostazione è stata sostanzialmente accolta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa (Sezione I – Presidente LO RE, Relatore PAPPALARDO, sent. n. 179/1/2013, e Sezione IV – Presidente e Relatore LO RE, sent. n. 97/04/2013) che facendo leva sul principio costituzionale di eguaglianza, ha coraggiosamente fatto

<sup>1</sup> Consolidano l'orientamento giurisprudenziale de quo, Corte di Cassazione VI ordinanza n. 12083/2012, n. 12084/2012 (<http://www.associazioneprolegis.com/news/>) ed, in materia di assicurazione sugli infortuni sul lavoro, Corte di Cassazione VI ordinanza n. 3832/2012.

<sup>2</sup> Corte di Cassazione, Ordinanza n. 222507 del 11.12.2012.

giustizia della per certi versi opinabile interpretazione conosciuta dai Giudici della sezione V della Corte di Cassazione, nella sentenza 20.12.2012, n. 23859, secondo cui le norme di riapertura dei termini avrebbero inciso sul versante condonistico e non anche su quello restitutorio, con ciò in tal modo legalizzando una evidente disparità di trattamento tra:

- ❖ i contribuenti <diligenti> che avrebbero dovuto invocare il diritto alla ripetizione entro lo scadere del termine biennale decorrente dalla pubblicazione della originaria della normativa di favore, senza perciò poter contare sulle successive edizioni di quella normativa;
- ❖ gli inadempienti che non versarono alcunché entro gli ordinari termini, non definirono la loro posizione avvalendosi di tale originaria normativa, ma che a giudizio della non condivisa Cassazione n. 23859 del 2012 sarebbero stati i soli soggetti meritevoli di fruire dei più ampi termini contemplati dalle norme di riapertura (in tal senso la C.T.P. di Siracusa, sezione I, n. 179/1/2013).

La lungimiranza mostrata dai Giudici aretusei nell'avversare la citata sentenza pronunciata dalla V sezione della Cassazione, trova peraltro, conferma nel contenuto di un recente arresto degli stessi Massimi Giudici, (Corte di Cassazione, Sezione VI, Ordinanza 11.12.2012, n. 22507 <sup>(3)</sup>) secondo i quali anche la normativa di riapertura dei termini, così come consente agli inadempienti cronici <sup>(4)</sup> di

definire la propria posizione, rappresenta altresì presupposto per la restituzione delle somme parzialmente non (più) dovute da chi ha suo tempo versato l'intero.

#### **Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5/07353 del luglio scorso**

A seguito di una interrogazione parlamentare n. 5/07535, l'Agenzia delle entrate con risposta del 26.7.2012 ha preso atto dell'orientamento consolidato della Suprema Corte ed annunciato di voler predisporre istruzioni agli uffici periferici per l'abbandono delle relative controversie instaurate dai contribuenti persone fisiche, vale a dire, dipendenti, pensionati e professionisti.

Solo per tali soggetti verrà riconosciuto il diritto al rimborso <sup>(5)</sup> - si legge nella risposta del Ministero dell'Economia e delle Finanze al question time - ai sensi dell'art. 9, comma 17 L. n. 289/2002, delle imposte pagate in eccedenza nel triennio 1990 - 1992.

Per i contenziosi in corso riguardanti gli esercenti attività d'impresa, l'Agenzia delle entrate proseguirà le liti concernenti i dinieghi dei rimborsi e si opporrà alla richiesta dei ricorrenti di uniformarsi alla consolidata giurisprudenza del Supremo Collegio; ciò in quanto l'Amministrazione finanziaria resta in attesa di conoscere le decisioni della Commissione europea <sup>(6)</sup> che dovrà esprimersi sulla compatibilità della sanatoria prevista dal co. 17, art. 9, l. n. 289/2002, con i principi comunitari. Attendiamo, con interesse, gli sviluppi futuri della vicenda.

<sup>3</sup> Secondo tale arresto giurisprudenziale, il diritto al rimborso anche per coloro che hanno presentato l'istanza entro il 31.03.2012, vale a dire entro 48 mesi dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, di cui alla legge n. 31/2008

<sup>4</sup> Fattispecie non ancora affrontata dai Giudici tributari (ma che si ha notizia che la questione sia in attesa di essere giudicata) riguarda il riconoscimento dei benefici introdotti dall'art. 9, co. 17, l. n. 289/2002, a coloro che hanno definito la sanatoria, versando la percentuale del dieci per cento del dovuto successivamente alla decorrenza dei termini previsti, da ultimo, dall'art. 36-bis, l. n. 31/08. Negare la possibilità di accedere alla sanatoria a questi contribuenti potrebbe configurare, secondo taluni, una palese disparità di trattamento tra i contribuenti ed evidente violazione del principio di eguaglianza in virtù del <mero> ritardo nel versamento delle somme. Simmetrico discorso riguarderebbe coloro che hanno versato gli importi dovuti per il triennio 1990-1992 ma non hanno presentato, nei termini, l'istanza di rimborso delle somme non dovute.

<sup>5</sup> Restituzione che potrebbe essere anche concessa, per esempio, mediante il riconoscimento di un credito d'imposta da utilizzare in compensazione, cfr. T. MORINA, Sisma 1990: *dopo averlo negato, la Cassazione ammette il rimborso*, Il Sole 24 Ore, 13.03.2013.

<sup>6</sup> La Commissione europea ha mosso alcuni rilievi in ordine alla qualificazione delle agevolazioni concernenti il sisma 1990 in Sicilia, nonché analoghe misure relative ad altri eventi calamitosi avvenuti in Italia negli anni successivi, come aiuti di Stato alle imprese, riservandosi la decisione di avviare un procedimento di indagine formale, nonché di emettere un'ingiunzione di sospensione dell'erogazione degli aiuti in questione.

# TARES: cronaca di una tassa annunciata

di Massimo Mandragona

A decorrere dall'1.1.2013, è stata istituita una nuova tassa sui rifiuti e sui servizi, denominata TARES ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dall'art. 14, D.L. n. 201/2011, convertito dalla L. n. 214/2011. Per somme linee, come si evince dal medesimo articolo costitutivo della tassa locale, la TARES abroga sostanzialmente e manda in soffitta:

- la TARSU, di cui al DLgs. n. 504/93;
- la tariffa di igiene ambientale istituita con l'art. 49, DLgs. n. 22/97, c.d. "TIA Ronchi" o TIA1;
- la tariffa integrata istituita con l'art. 238, DLgs. n. 152/2006, c.d. "TIA Ambiente" o TIA2.

Anche per la nuova tassa si applicheranno le norme che regolano l'attività di accertamento degli enti locali; sarà fatta salva la potestà regolamentare delle Province e dei Comuni. Per quanto non espressamente previsto dal D.L. n. 201/2011 al nuovo tributo si applicheranno:

- l'art. 1 co. da 161 a 170 della L. 296/2006, concernenti l'attività di accertamento degli enti locali;
- l'art. 52, DLgs. n. 446/97, in materia di potestà regolamentare delle Province e dei Comuni.

Soggetto attivo del nuovo tributo è il Comune nel cui territorio insiste, interamente o prevalentemente, la superficie degli immobili assoggettabili al tributo. Il tributo è dovuto da chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo:

- locali,
  - o aree scoperte,
- a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.

Non occorre l'effettiva formazione di rifiuti, ma la mera attitudine dei locali o delle aree a produrre rifiuti, in ragione dell'attività ivi svolta. Il tributo è dovuto da coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte con vincolo di solidarietà tra:

- i componenti del nucleo familiare;

- o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse.

In caso di utilizzi temporanei non superiori a 6 mesi nel corso di un anno solare, il soggetto passivo è sempre il possessore, inteso quale proprietario o titolare di diritti reali di godimento sull'immobile, e non l'utilizzatore (cfr. doc. CNDCEC 24.10.2012 e Cfr. anche doc. CNDCEC 24.10.2012). Analogamente a quanto accadeva per la TARSU, quindi, ai fini della tassazione non occorre l'effettiva formazione di rifiuti, ma la mera attitudine dei locali o aree a produrre rifiuti, in ragione dell'attività ivi svolta.

Sono escluse dalla tassazione:

- le aree scoperte pertinenziali o accessorie a civili abitazioni;
- le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 c.c. che non sono detenute o occupate in via esclusiva (ad es. l'alloggio del portiere);
- le aree sulle quali si formano rifiuti speciali, a condizione che il produttore ne dimostri il trattamento in conformità della normativa vigente.

Con riferimento all'ultimo punto dell'elenco sopra riportato, in altre parole, al fine di contrastare pratiche di illecito conferimento di rifiuti speciali al normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, non è sufficiente attestare lo svolgimento di attività che per loro natura producono prevalentemente rifiuti speciali, ma occorre dimostrare la corretta gestione di tali rifiuti. Conseguentemente, sono soggette al prelievo tutte le aree scoperte utilizzate da utenze non domestiche.

La TARES è istituita in tutti i Comuni per coprire:

- i costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto in regime di privativa dai Comuni;
- i costi relativi ai servizi indivisibili dei Comuni.

Come rilevato dal CNDCEC nel doc. 24.10.2012 "In linea generale, il nuovo tributo è composto di due distinti prelievi: la tassa relativa

al servizio di gestione dei rifiuti urbani e l'imposta sui servizi indivisibili, che ha preso la forma di una maggiorazione della tassa. Proprio quest'ultima peraltro presenta i problemi maggiori che ne impongono una profonda modificazione se non, al limite, la totale rimozione." Per le unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel Catasto Edilizio Urbano, la superficie assoggettabile al tributo è pari all'80% della superficie catastale. Quest'ultima si determina secondo i criteri stabiliti dal D.P.R. 23.3.98 n. 138.

Con l'art. 1, co. 387, L. n. 228/2012 (legge di stabilità per l'anno 2013) sono state introdotte delle modifiche alla TARES, affinché sia applicabile dall'1.1.2013. Tra le altre cose, infatti, la legge ha modificato i criteri per la determinazione del tributo e ha previsto un periodo transitorio per il versamento per l'anno 2013 del tributo. Sino all'attuazione delle disposizioni relative all'aggiornamento e allineamento dei dati catastali (nuovo co. 9-bis dell'art. 14, D.L. n. 201/2011) la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel Catasto edilizio urbano assoggettabile al tributo è costituita da quella calpestable dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati. A tal fine, si considerano acquisite le superfici dichiarate o accertate ai fini della TARSU o della TIA1 o TIA2.

Per l'anno 2013, è prevista una disciplina transitoria per cui:

- il versamento della prima rata della TARES è posticipata ad aprile, sebbene non si ancora capito quando sarà applicata nel Comune di Siracusa; I Comuni potranno posticipare ulteriormente tale termine.
- sino alla data di deliberazione delle tariffe del tributo, il pagamento delle rate è determinato in acconto commisurandolo all'importo pagato nell'anno precedente a titolo di TARSU, TIA1 o TIA2.

Per le nuove occupazioni decorrenti dall'1.1.2013, l'importo delle corrispondenti rate è determinato tenendo conto delle tariffe relative alla TARSU o alla TIA1 oppure alla TIA2 applicate dal Comune nell'anno precedente. In ogni caso il versamento a conguaglio è effettuato con la rata suc-

cessiva alla determinazione delle tariffe ai sensi dei commi 23 e 29.

E il Comune di Siracusa ha già approvato e regolamentato la Tares? Il Comitato di redazione ha incontrato il dott. Enzo Miccoli, responsabile dell'Ufficio Tributi, il quale ha dichiarato che per la tassa annunciata è pronto il piano finanziario e di copertura nonché presto sarà presentato il regolamento tariffario della Tares, con distinzione e differenziazione delle tariffe per immobili abitativi e non abitativi, al fine di uniformare ed allineare la tassazione del nostro Comune con quanto previsto dalla disciplina nazionale.

Il comitato di redazione promette di seguire l'iter di approvazione della Tares e di fornire ai nostri lettori ogni utile ed interessante novità in merito.

*\*Le informazioni sul contenuto e le disposizioni specifiche del tributo sono state reperite dalla Banca dati Ipsosa*



**www.SIRACUSANEWS.it**

**Rimani connesso  
con la tua città**

**Scarica l'App gratuita  
per Iphone, Ipad e  
Android!**

# Redditometro: potrebbe esserci anche un problema di privacy

di Salvatore Forastieri \*

Il redditometro non è ancora partito ma il suo cammino resta ancora pieno di difficoltà.

Dopo la tante proteste per l'introduzione di un metodo di accertamento ritenuto eccessivamente invasivo e dopo l'OK del Garante della Privacy sul SID, il Sistema Interscambio Dati, ossia alla banca dati che, insieme allo "spesometro", rappresenta il fulcro dell'accertamento sintetico, c'è ora un'altra verifica dello stesso Garante che fa slittare, forse di un solo mese, l'invio delle 35.000 lettere che l'Agenzia delle Entrate stava per inviare ai contribuenti selezionati per l'anno 2009.

Queste lettere contenevano la richiesta di giustificazioni sugli scostamenti tra il reddito dichiarato e quello che dovrebbe costituire quello giusto in relazione al tenore di vita risultante dalle spese effettuate di cui l'Agenzia delle Entrate, attraverso le diverse banche dati di cui dispone.

Sulla questione della privacy, per la verità, si pensava che il problema era stato già superato. Qualche tempo fa, in data 21 febbraio 2013, il Tribunale di Pozzallo aveva accolto il ricorso di un contribuente ordinando all'Agenzia delle Entrate di non utilizzare lo strumento del redditometro e di procedere alla distruzione di tutte le informazioni esistenti in Anagrafe tributaria. Ha motivato tale provvedimento sostenendo che le informazioni potevano ledere la sfera di riservatezza dei cittadini, entrando nella loro vita e scrutandone dati riguardanti la spesa farmaceutica, il mantenimento e l'educazione della prole, addirittura pure la vita sessuale. Dal canto suo, l'Agenzia aveva contestato tale provvedimento ritenendo impossibile invocare la privacy per le spese sanitarie sostenute da

un contribuente, quando era stato proprio quest'ultimo a riportare tali spese in dichiarazione per ottenere la detrazione fiscale.

Il Tribunale di Napoli, del quale quello di Pozzallo è una sezione staccata, però, non ha confermato la prima decisione, sostanzialmente per motivi procedurali, ma affermando comunque che un diverso inquadramento della questione potrebbe aprire scenari molto complessi.

Un primo intervento del Garante della Privacy, come già detto, già c'è stato, ma ha riguardato la legittimità del SID, e si è concluso con esito favorevole dopo una lunga istruttoria che aveva visto il Garante e l'Agenzia delle Entrate collaborare al fine di rendere assolutamente inattaccabile, specialmente sotto il profilo della sicurezza delle informazioni, questa super banca dati, fulcro essenziale del redditometro, alla quale affluiscono tutti i dati forniti dagli intermediari finanziari riguardanti i conti correnti, i conti deposito, le cassette di sicurezza, i buoni fruttiferi ed titoli dei propri clienti.

Ora, però, il Garante della Privacy torna a mettere sotto la lente di ingrandimento il redditometro, cercando di fare chiarezza sulle garanzie di riservatezza che può dare, indagando in particolare sulle modalità con cui viene determinato il profilo dei contribuenti e sul modo in cui vengono attribuite le spese conosciute attraverso la banche dati dell'Anagrafe tributaria.

Molto probabilmente anche questa volta l'esito sarà positivo. Ricordiamo che Soro, il Garante della Privacy in persona, ha avuto modo di dichiarare, tra l'altro, che *"i cittadini chiedono la mano ferma"* e sono disposti a *"sopportare fastidiose intrusioni nella vita privata"*. La parola d'ordine, sempre secondo Soro, comunque, è *"Prudenza"*, *"Perché il rischio è porre la difesa della libertà al*

\* Garante del Contribuente per la Sicilia -Pubblicista

*di sotto degli obiettivi economici*". Dichiarazioni condivisibili, che danno il senso della necessità di dovere conciliare la privacy con l'esigenza di combattere adeguatamente l'evasione, nonché l'esigenza di un utilizzo "prudente" dell'attività del fisco e principalmente quella attraverso del redditometro.

Sul redditometro, comunque, dovrebbe essere rassicurata l'opinione pubblica, oltre che sul rispetto della privacy, anche sulla mancanza di qualunque rischio che un cittadino possa essere colpito per scostamenti fisiologici o comunque di importo modesto e, magari, proprio per questo motivo, difficili da giustificare.

Per la verità, è stata proprio l'Agenzia delle Entrate che in passato ha cercato di attenuare l'allarme sociale che già cresceva intorno al redditometro. Prima ha spiegato, attraverso i media, la genesi e l'attuale struttura tecnico-giuridica del redditometro e dopo aver preso atto delle ostilità riscontrate in tutti i settori economici e sociali del Paese, ha cercato di ingentilirlo, mettendo in evidenza l'efficacia anti evasione e, contemporaneamente, esaltando i lati positivi individuati essenzialmente nella limitata platea di contribuenti che, sia per l'espressa previsione legislativa (l'accertamento sintetico è destinato solo alle persone fisiche), che per la capacità operativa disponibile (la lista sarà composta soltanto da 35.000 soggetti), potranno subire gli effetti di tale tipologia di accertamento dei redditi. Poi, attraverso un comunicato stampa in data 20 gennaio 2013, ha affermato che: 1) il redditometro è uno strumento che verrà utilizzato per individuare i finti poveri e, cioè, "l'evasione spudorata" che viene fuori mettendo a confronto l'elevata capacità di spesa manifestata dal soggetto e il basso reddito dichiarato; 2) non saranno presi in considerazioni scostamenti tra reddito dichiarato e spese sostenute inferiori a 12.000 euro all'anno (mille euro al mese); 3) i pensionati, titolari di sola pensione, non saranno mai selezionati dal nuovo redditometro.

Alla luce di queste dichiarazioni, pertanto, il redditometro non dovrebbe scandalizzare o spaventare più di tanto. La possibilità di scoprire, in modo più efficace del passato, persone che spendono molto di più di quanto il loro reddito consente, ai contribuenti onesti dovrebbe solo far piacere. Farà paura agli

evasori, ma in questo caso il motivo è fin troppo evidente.

Se ci sono altri motivi che creano allarme, allora, quelli sono diversi.

Bisogna dire che forse la paura da redditometro è un fatto psicologico, un senso di oppressione fiscale determinato dalla fitta rete che l'Amministrazione Finanziaria è in grado oggi di stendere al fine acchiappare gli evasori.

C'è pure il timore che questo nuovo strumento possa diventare una sorta di accertamento di massa, capace di colpire anche le minime ed innocenti incongruenze che, nella vita corrente, assumono carattere di assoluta fisiologia. Ed è questo, forse, il rischio maggiore.

L'esistenza di una rete fiscale molto fitta e complessa, purtroppo, non può dare, infatti, garanzia assoluta di infallibilità. L'esperienza ci dimostra che, nonostante la trasparenza e l'attenzione con cui l'Agenzia delle Entrate gestisce tali strumenti, gli errori sono sempre possibili. Errori, magari determinati non per colpa dell'ufficio ma dello stesso contribuente (si pensi alla indicazione, nello spesometro, di una somma superiore a quella corrispondente alla spesa sostenuta), che possono dar luogo a valutazioni sbagliate e, conseguentemente, generare situazioni, anche paradossali, alle quali non sempre è facile rimediare.

Non va trascurata, poi, specialmente per le conseguenze che può comportare sulla crescita economica del Paese, la "paura di spendere", ossia il timore di alcuni cittadini di esporsi troppo col fisco, circostanza che può determinare una significativa contrazione dei consumi. Paradossalmente, secondo alcuni c'è pure il rischio che il redditometro possa diventare uno stimolo all'evasione, in quanto alcuni contribuenti potrebbero spingere i loro fornitori a non fatturare allo scopo di evitare di rendere nota al fisco la spesa sostenuta.

Di certo, in una situazione di crisi come quella attuale, trovare il giusto equilibrio tra pressione fiscale, contrasto all'evasione, rispetto della privacy e misure per la crescita, non è cosa facile.

Trovare poi questo equilibrio in regioni, come la Sicilia, connotate da standard decisamente al di sotto della media nazionale, con situazioni di vera indi-

genza e povertà negli strati sociali meno abbienti, è ancora più difficile.

L'evasione, infatti, dovrebbe essere valutata non come valore assoluto, ma come dato relativo. Recuperare, per esempio, 100.000 Euro da un piccolo contribuente che, dopo l'accertamento può anche fallire, non è la stessa cosa di recuperare lo stesso importo da un contribuente di dimensioni significative. Nella maggior parte dei casi, infatti, quest'ultimo, dopo avere definito l'accertamento avvalendosi delle diverse modalità di chiusura agevolata previste dalla legge, potrà continuare a gestire serenamente la propria attività, magari continuando ad evadere, sperando che il successivo controllo avvenga dopo molto tempo.

E non solo. Un professionista, un medico per esempio, che ha già uno stipendio di ospedale abbastanza cospicuo ed "arrotonda" questo stipendio con prestazioni private senza fattura, difficilmente correrà il rischio di essere oggetto di segnalazione quando acquista un bene di importo significativo. Molto probabilmente, infatti, la somma spesa troverà capienza nel reddito dichiarato e non farà scattare nessun sospetto di un tenore di vita non coerente con quanto indicato nella dichiarazio-

ne dei redditi. Al contrario, invece, di un povero impiegato, con un misero stipendio, che arrotonda però con un piccolo lavoretto in nero. Per questo contribuente anche l'acquisto di un bene o di un servizio di importo modesto, effettuato con i soldi provenienti dal secondo lavoro, potrebbe far venir fuori l'incongruenza rispetto al reddito dichiarato (lo stipendio) con tutte le conseguenze del caso. Una riflessione, quest'ultima, che fa emergere, forse, una pericolosa disparità di trattamento tra i contribuenti, trattati diversamente a secondo dell'entità dei loro redditi.

Anche di questo l'Agenzia delle Entrate deve tener conto.

Per tutti questi motivi è auspicabile che, superata una prima fase di rodaggio e valutati i primi risultati di questa attività, vengano apportati i correttivi che dovessero essere ritenuti più idonei al fine di rendere maggiormente adeguata questa nuova forma di controllo, principalmente per dare maggiore credibilità al sistema tributario italiano e, conseguentemente, accrescere l'adesione spontanea migliorando il rapporto di fiducia tra fisco e cittadini che lo Statuto dei Diritti del Contribuente tenta di rafforzare.

*Giurisprudenza di merito in tema di impugnazione delle cartelle di pagamento*

## Legittimazione dell'Agente per la Riscossione e *litis denuntiatio* dell'ente impositore

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa  
Sezione 4<sup>a</sup>

riunita con l'intervento dei Signori:

|         |          |                   |
|---------|----------|-------------------|
| LO RE   | Onofrio  | <i>Presidente</i> |
| GRILLO  | Giovanna | <i>Relatore</i>   |
| ARCUCCI | Mario    | <i>Giudice</i>    |

**SENTENZA N° 434/04/12**

Avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° .....  
REGISTRO 2005 contro AGENTE DI RISCOSSIONE SIRACUSA SERIT SICILIA S.P.A.

FATTO

Il Sig. rappresentato come in atti, propone ricorso, notificandolo il 4.5.2009 solo alla SERIT SICILIA S.P.A. di Siracusa, avverso una cartella di pagamento, meglio identificata in epigrafe di complessive € 26.991,08 pervenuta l'11.3.2009 per Tassa Registro — Trasn. Fabbricati tassa Fissa, Catastali ed Ipotecarie sanzioni ed interessi, in relazione ad un atto anno 2005 Serie IT Numero 978, e TAR SU Comune di Siracusa anni 2003, 2004, 2005 e 2006 eccedendo:

1. L'inesistenza giuridica della notificazione;
2. La mancata sottoscrizione dei ruoli;

3. La mancata sottoscrizione della cartella;
4. La mancanza di indicazione del responsabile del procedimento;
5. L'illegittimità della cartella perché contiene più ruoli;

Conclude chiedendo previa sospensione l'annullamento, per i suddetti motivi, dei ruoli e della cartella impugnata, con vittoria di spese.

Si costituisce la SERIT Sicilia S.p.A. rappresentata come in atti che conclude per il rigetto del ricorso e della sospensione. Avendo ricevuto la comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria il ricorrente chiede la sospensione urgente ex art.47, comma 3 D. Lgs 546/92 che il Presidente concede in via d'urgenza, fissando per la trattazione della sospensione e del merito l'udienza del 21.5.2012. Il giudizio viene chiamato all'udienza di sospensiva e di merito del 21.5.2012 ed introitato per la discussione.

#### DIRITTO

L'esame del ricorso, la tipologia delle eccezioni avanzate dal ricorrente convincono il Collegio della pretestuosità e dell'infondatezza del ricorso.

Passando all'esame della prima eccezione: - inesistenza giuridica della notificazione della cartella si rileva che tale vizio non sussiste.

L'atto impugnato, che è stato notificato dalla SERIT a mezzo del proprio notificatore, ha lo scopo di fornire all'incaricato della riscossione la prova dell'avvenuta consegna dell'atto.

La mancanza di tali dati nella parte a ricalco, della copia in possesso del destinatario (che evidentemente l'ha ricevuta atteso che la ha prodotta in giudizio), della data di consegna o della firma di chi l'ha consegnato, non comporta l'inesistenza della notifica ma una mera irregolarità, può essere fatta valere dal ricorrente stesso, trattandosi di un adempimento che non è previsto nel suo interesse; mera irregolarità che, sottolinea la S.C. (n. 12010 del 22.5.2006 e n. 23024 del 26.10.2006), priva di effetti invalidanti, specialmente quanto la notifica abbia raggiunto il suo scopo.

Che nel caso in specie lo scopo sia stato raggiunto lo si evince dalla proposizione del ricorso e dalla produzione in fascicolo della copia (esclusi i bollettini) della cartella medesima.

Tale atto, peraltro, ha consentito al ricorrente di difendersi proponendo, in aggiunta alla preliminare, altre quattro eccezioni, tutte da rigettare.

Non sussiste violazione dell'art. 25.2 D.P.R.

602/1973, perché la cartella di pagamento notificata contiene più ruoli.

Nessuna sanzione è prevista quando con una sola cartella siano fatti valere i crediti iscritti in più ruoli; purché, ovviamente, le singole pretese creditorie siano - come nella specie sono - sufficientemente individuate.

Non sussiste quanto eccepito circa la omessa sottoscrizione del ruolo quale causa di nullità della cartella.

I ruoli sono "sottoscritti" anche con firma digitale, come dispone l'art. 12.4 del D.P.R. n. 602/1973, e non ha fondamento, pertanto, l'eccezione formulata in proposito dal ricorrente. Giova precisare, a conferma, che l'art. 5 ter del DL. 17.06.2005, n. 106, convertito con L. 31.07.2005, n. 156, ha testualmente previsto che i ruoli "si intendono formati e resi esecutivi anche» mediante la validazione dei dati in essi contenuti, eseguita, anche in via centralizzata, dal sistema informativo dell'amministrazione creditrice".

In tal senso sono numerosi i precedenti giurisprudenziali specifici e conformi di questa Commissione Tributaria Provinciale.

Non sussiste, nemmeno, l'ulteriore eccezione di omessa sottoscrizione della cartella, che ha i requisiti formali necessari per individuare l'organo da cui promana; e quello, di omessa indicazione del responsabile del procedimento, perché indicato a pagina 7 della cartella stessa. Per i suesposti motivi il ricorso va rigettato. Ricorrono tuttavia motivi per la compensazione delle spese. Il rigetto del ricorso esime dalla pronuncia in merito alla sospensione.

#### P.Q.M.

La Commissione rigetta il ricorso e compensa le spese.

\*\*\*

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Regionale di Palermo  
Sez. Staccata di Siracusa Sezione 16<sup>A</sup>

riunita con l'intervento dei Signori:

BURZICHELLI Daniele *Presidente e Relatore*

FERLA Girolamo *Giudice*

RUSSO Giuseppe *Giudice*

ha emesso, la seguente

**SENTENZA n. 183/16/13 dep. il 27.5.2013**

avverso la Sentenza n. 434/4/12

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di SIRACUSA

contro: AGENTE DI RISCOSSIONE SIRACUSA  
RISCOSSIONE SICILIA S.P.A difeso da:

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Il contribuente ha impugnato in primo grado una cartella di pagamento notificata in data 11 marzo 2009, lamentando inesistenza giuridica della notifica, omessa sottoscrizione dei ruoli, omessa sottoscrizione della cartella, omessa indicazione del responsabile del procedimento, difetto del presupposto su cui si fonda l'iscrizione a ruolo, illegittimo riferimento della cartella a più ruoli.

La Commissione Provinciale ha rigettato il ricorso e compensato le spese di lite.

Ha interposto appello il contribuente, chiedendo la riforma della decisione impugnata e osservando che: a) la notifica della cartella deve considerarsi inesistente in quanto la relata è in bianco, con conseguente inammissibilità della sanatoria per raggiungimento dello scopo ai sensi degli artt. 156 e 160 c.p.c., anche in considerazione del fatto che tale sanatoria è applicabile ai soli atti processuali e non agli atti sostanziali recettizi; b) in violazione dell'art. 25, secondo comma, d.p.r. n. 602/1973, la cartella impugnata si riferisce a più ruoli; c) non sussiste la prova che i ruoli siano stati ritualmente sottoscritti; d) in quanto equiparabile all'atto di precetto, la cartella di pagamento deve essere sottoscritta; e) l'indicazione del responsabile del procedimento sostanzialmente fittizia, in quanto viene indicato come tale il dipendente ... , che è però indicato come responsabile del procedimento in tutte le cartelle emessa dalla Serit Sicilia s.p.a.; f) i giudici di primo grado non si sono pronunciati sulla censura relativa all'omessa notifica degli atti presupposti (avviso di liquidazione n. 978, Serie IT, anno 2005 e avvisi di accertamento relativi alla tassa rifiuti urbani asseritamente notificati in data 28 settembre 2009).

La Serit Sicilia si è costituita in giudizio, eccependo l'inammissibilità del gravame e chiedendo in subordine il suo rigetto nel merito sulla scorta delle seguenti argomentazioni: a) l'appello consiste nella mera ripetizione dei motivi di gravame di cui al ricorso di primo grado; b) la cartella risulta ritualmente notificata; c) la sottoscrizione della cartella di pagamento non è elemento costitutivo di tale atto; d) il responsabile del procedimento è stato regolarmente indicato; e) per quanto attiene, le attività imputabili all'ente impositore, il contribuente avrebbe dovuto provvedere a evocare in giudizio l'ente stesso.

Nella pubblica udienza del 25 marzo 2013, sentiti i difensori delle parti come indicato in verbale, la causa è stata trattenuta in decisione.

L'eccezione di inammissibilità dell'appello sollevata dall'Agente della riscossione è infondata.

Può essere utile osservare che i motivi di impugnazione possono al contempo consistere, come prescritto, in una censura della decisione di primo grado e nella ripetizione dei motivi del gravame di cui al ricorso introduttivo allorché le prospettive di parte appellante e della decisione impugnata siano semplicemente alternative, fondandosi su differenti interpretazioni della normativa.

Ciò che rileva, piuttosto, è che essi siano specifici (cioè indichino in modo puntuale e compiuto quale sia il punto di vista dell'appellante sulle questioni affrontate dal giudice di primo grado).

Nel caso di specie, inoltre, il contribuente ha certamente criticato in modo specifico e "innovativo" (rispetto al ricorso di primo grado) la decisione dei primi giudici, quantomeno per quanto che riguarda l'omessa pronuncia su uno dei motivi di ricorso. Tanto premesso, l'appello è fondato.

Il contribuente ha, infatti, lamentato in primo grado l'omessa notifica degli atti presupposti cui la cartella si riferisce (cioè dell'avviso di liquidazione a 978, Serie IT, anno 2005 e degli avvisi di accertamento per la tassa rifiuti urbani notificati in data 28 settembre 2009) e i primi giudici hanno omesso di pronunciarsi su tale censura.

La censura, inoltre, risulta fondata perché la Serit Sicilia s.p.a. non ha provato la rituale notifica di tali atti.

Né può la Serit Sicilia addurre a giustificazione di tale omissione la circostanza che siffatta produzione documentale sarebbe stata, semmai, a carico degli enti impositori, che il contribuente non ha evocato in giudizio.

Stabilisce, infatti, l'art. 39 d.lgs. n. 112/1999 che 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.

La Suprema Corte ha precisato (Cass., V, n. 22939 del 17 ottobre 2007, la quale fa seguito alla pronuncia delle Sezioni Unite, n. 16412 del 25 luglio 2007) che: a) nell'ipotesi di impugnazione della cartella di pagamento (o di altro atto esecutivo) la legittimazione passiva spetta all'ente titolare del eredito tributario e non già al concessionario; b) il contribuente può, tuttavia, propor-

re 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 (ai sensi del citato art. 39 del d.lgs. n. 112/1999); 4) il giudice non è tenuto a disporre l'integrazione del contraddittorio in quanto nella specie non è configurabile un'ipotesi di litisconsorzio necessario e) trattandosi di mera litis denuntatio e non di chiamata in causa del terzo, essa non necessita di autorizzazione da parte del giudice e può essere effettuata anche oltre il termine previsto per la costituzione in giudizio; f) ciò in quanto, sebbene al contribuente sia attribuita la facoltà di evocare in giudizio il solo Agente della riscossione, cionondimeno l'ente impositore resta, come già indicato, passivamente legittimato nella controversia.

Ne consegue che la Serit Sicilia s.p.a. avrebbe dovuto effettuare la menzionata litis denuntatio al fine di consentire agli enti impositori di provare la rituale notifica degli atti presupposti, restando così conseguentemente esente da ogni responsabilità in ordine all'esito della lite.

In conclusione, assorbita ogni altra questione, l'appello del contribuente deve essere accolto, con annullamento, in riforma della sentenza impugnata, della cartella di pagamento impugnata in primo grado.

Le spese dei due gradi di giudizio seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

#### P.Q.M.

la Commissione Tributaria Regionale di Palermo, Sezione Distaccata di Siracusa, Sezione XVI: 1) accoglie l'appello del contribuente e, in riforma della sentenza impugnata, annulla la cartella di pagamento impugnata in primo grado; 2) condanna la Serit Sicilia s.p.a. alla rifusione, in favore del contribuente, delle spese dei due gradi di giudizio, liquidate in complessivi € 1.200,00 (euro milleduecento/00), oltre accessori di legge se dovuti.

#### COMMENTO

Un contribuente impugna una cartella di pagamento deducendone la illegittimità per: 1) difetto di notifica; 2) difetto di sottoscrizione dei ruoli; 3) difetto di sottoscrizione della stessa cartella di pagamento; 4) omessa indicazione del responsabile del procedimento; 5) omessa notifica degli atti prodromici (avviso di liquidazione imposte registro ed avviso di accertamen-

to tarsu) dai quali trae origine l'iscrizione a ruolo; 6) violazione art. 25, c. 2 L.D.P.R. n° 602/73.

*L'Agente della Riscossione, dopo aver inutilmente eccepito l'inammissibilità del ricorso, ha controdedotto ai motivi del ricorso allo stesso imputabili, dichiarandosi carente di legittimazione passiva (quindi, non svolgendo alcuna difesa) in ordine ai motivi del ricorso riferibili all'Ente creditore.*

*Il Giudice di primo grado (cfr. sentenza C.T.P. Siracusa Sez. 4<sup>a</sup> n°434/04/12 - Presidente Lo Re Onofrio; Relatore Grillo Giovana) rigetta espressamente i motivi del ricorso indicati al n° 1-2-3-4-6, senza pronunciarsi sull'omessa notifica degli atti prodromici costituenti il presupposto dell'iscrizione a ruolo.*

*La suindicata sentenza viene riformata dal Giudice del gravame, il quale, rimediando ad un macroscopico errore commesso dal Primo Giudice, afferma un importante principio di diritto.*

*In buona sostanza, il Giudice di secondo grado afferma che, se è vero, com'è vero, che l'atto che si impugna (cartella pagamento) è atto dell'Agente della Riscossione, legittimato passivo è lo stesso Agente della Riscossione e non l'Ente creditore. Infatti, giusta previsione normativa contenuta nel più volte citato art.39 del D. Lgs. 112/99, l'Agente della riscossione è legittimato, in proprio, per i motivi del ricorso che riguardano il suo operato, mentre è straordinariamente legittimato, quale sostituto processuale dell'Ente creditore, per i motivi del ricorso che non riguardano il suo operato, fermo restando in quest'ultimo caso l'onere dell'Agente, per i vizi della cartella da imputare all'Ente creditore, di chiamare in causa quest'ultimo, al fine di evitare di dover rispondere delle conseguenze negative della lite.*

*Siccome l'Ente creditore, quale sostituto, è già parte, in senso sostanziale, del processo, e su di lui gravano i relativi effetti (se così non fosse non vi sarebbero conseguenze negative della lite a carico dell'Ente creditore) non si tratta di una vera e propria chiamata in causa, bensì semplicemente di una "litis denuntiatio" operante a livello sostanziale e soltanto provocatoria, sul piano processuale, di un eventuale volontario intervento dell'Ente creditore.*

*Mancando la comunicazione della lite e/o, comunque, non essendo stata provata la rituale notifica degli atti prodromici, bene ha fatto il Giudice di appello, in riforma della sentenza appellata, ad annullare la cartella di pagamento impugnata.*

**Ilenia Giuga**

**SVEGLIA I TUOI RISPARMI.**  
**È L'ORA DEL**  
**CONTO DEPOSITO**



**La banca che volevi  
esiste già.**

Banca di Credito Cooperativo   
**BANCA di SIRACUSA**

V.Le Teracati, 172 – Siracusa Tel. 0931. 41 51 13

[www.bancadisiracusa.com](http://www.bancadisiracusa.com)

Il presente documento costituisce messaggio pubblicitario con finalità promozionale. Per le condizioni contrattuali del prodotto illustrato e per quanto non espressamente indicato è necessario fare riferimento ai FOGLI INFORMATIVI a disposizione presso la sede della Banca.