

# Magistratura Tributaria

organo dell'Associazione Magistrati Tributarî



Anno I n. 1 - Gen-Apr 2004

Pubblicazione quadrimestrale distribuzione gratuita

ANNO I - N. 1  
GENNAIO/APRILE 2004  
Reg. Trib. di Roma n. 35 del  
28/01/2004

---

Rivista quadrimestrale  
dell'Associazione Magistrati Tributarî  
e-mail: [assmagtr@tin.it](mailto:assmagtr@tin.it)

---

Direttore Responsabile  
*Saverio Masi*

---

Direttore Scientifico  
*Massimo Scuffi*

---

Comitato Scientifico  
*Mario Ferrara, Adolfo Gianfreda,  
Daniela Gobbi, Antonio Gravina,  
Guido Grisorio, Giuseppe La Sala,  
Antonio Liberatore, Vincenzo Nappi.*

---

Hanno collaborato a questo numero:  
Giacomo Caliendo, Mario Donno,  
Daniela Gobbi, Filippo Lamanna,  
Giuseppe La Sala, Saverio Masi,  
Massimo Scuffi

---

**Direzione e redazione**  
Associazione Magistrati Tributarî  
Via A. Depretis, 7 (Galleria  
Margherita) Roma  
Tel. 06.47825764 - 06.48776250  
**Progetto redazionale, grafico,  
editoriale**

*Marco Fortini, Alessia Masi*

**Stampa**

Typokolor - via Decollatura, 60 -  
00040 Roma (Morena)  
Tel. 06.79840708 - Fax 06.79814763

---

*La collaborazione alla rivista è aperta  
a tutti i magistrati tributarî e gli opera-  
tori della giustizia tributaria. I contri-  
buti dovranno pervenire dattiloscritti e  
firmati, insieme ad una copia inviata  
preferibilmente via e-mail:*

*[redazioneamt@tiscali.it](mailto:redazioneamt@tiscali.it)*

*oppure su floppy-disk o CD per  
Personal Computer in formato Word  
entro e non oltre il giorno 15 del mese  
precedente alla pubblicazione. Gli ori-  
ginali anche se non pubblicati,  
non verranno restituiti.*

*Gli autori si assumono la responsabilità  
del contenuto dei propri elaborati, delle  
opinioni e dei giudizi espressi.*

## Sommario

- Pag. 2** - Editoriale di Saverio Masi  
Introduzione di Massimo Scuffi
- Pag. 3** - Inaugurazione dell'anno giudiziario tributario  
2004. Le riforme auspiccate e la necessità di un  
intervento risolutore del legislatore  
Giacomo Caliendo
- Pag. 6** - La nuova giustizia tributaria: ampliamento  
della giurisdizione e professionalità  
Massimo Scuffi
- Pag. 12** - Il progettato federalismo fiscale e l'attualità  
del fisco regionale  
Mario Donno
- Pag. 18** - La tecnica di redazione delle sentenze tributarie  
Filippo Lamanna
- Pag. 33** - Giurisprudenza a confronto  
a cura di Massimo Scuffi
- Pag. 39** - Il commento - Giudizio di ottemperanza:  
ancora dubbi sulla competenza  
Daniela Gobbi
- Pag. 44** - L'individuazione del concetto di "autonoma  
organizzazione" nell'IRAP  
Giuseppe La Sala
- Pag. 46** - Fatti ed opinioni  
a cura di Saverio Masi
- Pag. 48** - Più poteri per i Garanti del contribuente  
Antonio Criscione (Il Sole 24 ore)



*Carlo Coppola:  
il Tribunale della Vicaria  
di Castel Capuano*

I Comitato Direttivo Centrale dell'Associazione Magistrati Tributarî ha deliberato di pubblicare il "Notiziario" e la rivista "Magistratura Tributaria".  
Ho il piacere di presentare il primo numero della rivista, che avr  trenta-  
due pagine e una scadenza quadrimestrale.

La direttiva del CDC   di presentare a tutti i Giudici Tributarî e alle varie  
autorit  un agile strumento di consultazione per migliorare il servizio di "giu-  
stizia tributaria" e dare un utile ed agevole strumento di comunicazione ai  
Magistrati Tributarî che vi troveranno approfondimenti di dottrina e di giuri-  
sprudenza sui temi che rivestono maggior interesse per l'esercizio delle  
funzioni giurisdizionali.

Si articoler  in sezioni di cui, la prima, riguarder  commenti ed opinioni su  
fatti di natura politico-associativa.

La seconda sezione conterr  articoli di dottrina.

La terza sar  dedicata alla "giurisprudenza a confronto" con la quale ci si  
propone di mettere a confronto, per singole materie, la giurisprudenza per  
poter cos  individuare le soluzioni emerse nelle decisioni delle varie com-  
missioni al fine di creare un metodo che dia la possibilit  di uniformare gli  
indirizzi e creare, quindi, una giustizia sempre pi  omogenea.

La quarta sezione sar  dedicata a informare su progetti di legge, disegni di  
legge ed in genere su iniziative legislative di interesse tributario nonch  a  
fornire indicazioni sulla dottrina pi  autorevole e significativa.

La collaborazione alla rivista   aperta a tutti coloro che, con il loro contribu-  
to, possano arricchire la conoscenza delle tematiche e problematiche di  
una giurisdizione in continua evoluzione e che, nel breve tempo intercorso  
dalla sua disciplina normativa, ha gi  evidenziato la necessit  di una miglio-  
re definizione.

*Il direttore responsabile*

**E  
D  
I  
T  
O  
R  
I  
A  
L  
E**

**I  
N  
T  
R  
O  
D  
U  
Z  
I  
O  
N  
E**

---

**C**on questo primo numero nasce la Rivista ufficiale dell'Associazione  
Magistrati Tributarî, che affiancata al "Notiziario" gi  in distribuzione ed  
al sito web di imminente creazione,   rivolta a istituire un network di con-  
tatto effettivo tra tutti i componenti delle Commissioni tributarie italiane facendo  
loro conoscere gli eventi pi  significativi della vita associativa sul piano ordina-  
mentale e culturale (incontri, corsi di aggiornamento, congressi), le novit  legisla-  
tive, gli indirizzi giurisprudenziali e gli orientamenti dottrinari di interesse comu-  
ne .

Soprattutto la Rivista si propone di dare spazio agli articoli ed alle opinioni che  
perverranno dai giudici tributarî che spesso non hanno l'occasione di comunicare  
loro decisioni che solo in minima parte si rinvengono pubblicate e commentate  
nelle rassegne di giurisprudenza tributaria.

E' inutile infatti ribadire come la formazione professionale e l'elevazione della  
categoria transiti anche da questo scambio di esperienze indispensabile per uni-  
formare, attraverso un continuo confronto, gli indirizzi ermeneutici onde garan-  
tire tendenziale stabilit  alle decisioni in funzione della certezza del diritto .

La forza e la validit  di una giurisdizione si commisura proprio dall'efficacia  
delle procedure che assicura e dalla professionalit  tecnica di chi la gestisce.  
Speriamo che la Rivista, con l'aiuto di tutti, riesca a fornire un contributo in tal  
senso al servizio degli operatori del settore, cittadini e pubbliche amministrazioni.

*Il direttore scientifico*

# Inaugurazione dell'anno giudiziario tributario 2004

## le riforme auspicate e la necessità di un intervento risolutore del legislatore

di Giacomo Caliendo

Presidente dell'Associazione Magistrati Tributarî. Presidente di Sezione CTP di Milano

**1** Quest'anno, per la prima volta, si sono svolte presso le Commissioni Tributarie Regionali cerimonie di inaugurazione dell'anno Giudiziario Tributario in analogia a quanto avviene per altri organi giurisdizionali la cui autonomia ed indipendenza è del pari garantita da organi di autogoverno istituzionale.

La novità è conseguenza di una delibera del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria che ne ha ravvisato l'opportunità perché la cerimonia rappresenta "un importante raccordo istituzionale tra il Consiglio di Presidenza e le altre istituzioni dello Stato"; costituisce un importante elemento di riflessione sui complessi temi della giustizia tributaria e di confronto tra magistrati appartenenti agli organi professionali, amministratori locali e contribuenti al fine di individuare le riforme necessarie ad assicurare, da un lato, il più rapido ed adeguato esercizio delle funzioni giudiziarie tributarie e, dall'altro, la più efficace tutela della garanzia di autonomia e di indipendenza dei giudici tributarî; consente la conoscenza dell'attività svolta dalle Commissioni Tributarie e del loro complessivo funzionamento, nonché di programmare più consapevolmente l'attività giudiziaria per l'anno successivo.

**2** Le cerimonie, che si sono svolte secondo le modalità fissate dal Consiglio di Presidenza,

hanno registrato una larga partecipazione di Autorità civili, militari, religiose e accademiche, nonché di cittadini e il dibattito successivo alle relazioni dei Presidenti della Commissioni Regionali si è rivelato una preziosa fonte per successive riflessioni, anche per la pluralità dei contributi (non solo i rappresentanti del Consiglio di Presidenza e del Ministro dell'Economia e delle Finanze, ma, in tutte le sedi, sono intervenuti i rappresentanti degli Ordini Professionali, il Garante del contribuente, i rappresentanti del personale delle segreterie e delle loro organizzazioni o associazioni sindacali, dell'Associazione Magistrati Tributarî, nonché, in alcune sedi, di altre Associazioni di Giudici Tributarî).

**3** Le relazioni dei presidenti contengono un esaustiva descrizione ed una approfondita analisi dell'attività svolta nel periodo 1° luglio 2002 – 30 giugno 2003 e pongono in rilievo questioni e problemi che attengono al complessivo funzionamento della giustizia tributaria, in parte ripresi dai successivi interventi, che, peraltro, hanno focalizzato ulteriori necessarie riforme.

Tale complessivo materiale consente di formulare non solo una valutazione dell'attività delle Commissioni Tributarie nel periodo considerato, ma anche di individuare riflessioni e propo-

ste di riforma, che assumono una specifica rilevanza perché valutate ed apprezzate da soggetti, istituzionali e non, nell'ottica della loro peculiare esperienza nell'ambito del processo tributario.

**4** Anche nel periodo considerato, come per gli anni precedenti (cfr. relazioni annuali del Consiglio di Presidenza al Ministro dell'Economia e delle Finanze), si evidenzia un alto livello di produttività dei giudici tributari e si registrano tempi di definizione dei procedimenti in linea con il precetto costituzionale della ragionevole durata dei processi. La produttività dei giudici tributari, ha determinato e determina una costante e sensibile riduzione delle pendenze (la pendenza è ulteriormente diminuita nonostante, nel periodo considerato, si sia verificato un incremento, anche se lieve di ricorsi depositati) e non ha inciso sulle qualità delle decisioni, che risultano apprezzate dalle parti in causa se si tiene conto che la percentuale di impugnazioni delle decisioni delle Commissioni Tributarie Provinciali non raggiunge il 15%.

**5** È stata richiamata, in molte relazioni, la nuova competenza attribuita alle Commissioni Tributarie con la modifica dell'art.2 D.Lgs. 546/92 introdotta dalla Legge 448/2001 ed è stato giustamente sottolineato che "il giudice tributario è ora il giudice ordinario e generale della relativa materia" tanto che, a differenza di quanto era prima previsto, necessita la legge non più per attribuirgli, ma solo per sottrargli, in via eccezionale, talune controversie tributarie. La generalizzata unicità della giurisdizione Tributaria non esclude, però, i limiti propri di tale giurisdizione, dal momento che il processo tributario è condizionato dalla necessaria impugnazione di determinati atti.

**6** La tecnicizzazione del contenzioso tributario e la complessità delle questioni controverse richiedono un'elevata professionalità dei giudici e, perciò, non solo le relazioni dei presidenti, ma anche molti interventi, sottolineano la necessità dei corsi di formazione curati dal Consiglio di Presidenza, in quanto, pur riconoscendo un livello medio di professionalità di elevato profilo, si deve tener conto di disomogeneità individuali, che una forte attenzione alla formazione permanente può eliminare. Da più parti sono state sottolineate ed apprezzate positivamente la garanzia della collegialità dell'organo giurisdizionale e la composizione "mista" del medesimo, con l'apporto di specifiche e diverse professionalità, che ne evidenzia

e ne sottolinea la specializzazione.

**7** Unanime risulta la critica al modello organizzativo del personale di segreteria, che, peraltro, evidenzia gravi problemi in ordine alla distribuzione delle vacanze. La terzietà della funzione giurisdizionale e la necessità di cognizioni tecnico-processuali avrebbero dovuto comportare, e in tal senso è stata auspicata la riforma anche degli interventi, l'istituzione di un ruolo autonomo del personale, la cui dipendenza organica dal Dipartimento delle politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze suscita non poche perplessità, risultandone appannata la stessa terzietà che deve caratterizzare l'organo giurisdizionale anche per quanto riguarda l'apparenza. Il ruolo autonomo e l'inquadramento in una struttura amministrativa diversa dalle articolazioni del Ministero dell'Economia e delle Finanze garantirebbero, altresì, una maggiore attenzione alla formazione professionale specifica, con corsi dedicati alle cognizioni giuridico-processuali necessarie per assicurare una corretta e completa collaborazione con i giudici nella gestione del processo, anche se va dato atto dell'impegno e della disponibilità del personale in servizio che ha consentito di sopperire anche a gravi problemi relativi alle strutture materiali, del tutto inadeguate in alcune Commissioni.

Probabilmente, una maggiore conoscenza dei problemi e delle caratteristiche della giurisdizione avrebbe, inoltre, consentito di specificare ed inquadrare correttamente, come accade nelle altre giurisdizioni (ordinaria, amministrativa etc.), i rapporti tra Presidenti e Direttori di segreteria, che, solo grazie alla spontanea disponibilità e alla collaborazione dei singoli, non hanno comportato, tranne qualche caso sporadico, problemi gestionali possibili, data l'attuale situazione di latente e concorrente doppia dirigenza.

**8** Molte sono le indicazioni ed i suggerimenti per riforme processuali, ma due hanno trovato consensi generalizzati ed approfondimenti anche negli interventi dei docenti di diritto tributario e di diritto processuale, nonché dei rappresentanti degli Ordini professionali.

La prima concerne la tutela cautelare di cui si chiede l'estensione al procedimento di appello, nonché la previsione dell'impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o rigetta la richiesta cautelare.

La seconda concerne le limitazioni, specialmente probatorie, del processo tributario che, comportando la perdita di alcune garanzie proprie del processo civile, andrebbero riconside-

rate, specie dopo l'ampliamento della competenza della giurisdizione tributaria.

Non è qui possibile, dato lo spazio a disposizione, riportare tutte le ragioni che giustificano tali riforme, che, comunque, sono in gran parte condivise ed indicate anche dal Consiglio di Presidenza con la relazione al Ministro dell'Economia e della Finanza approvata nella seduta del 02/12/2003.

**9** Le riforme dell'ordinamento dei Giudici Tributari sono state oggetto di maggiore attenzione negli interventi e le linee emerse in tutte le cerimonie evidenziano, innanzitutto, la urgente modifica dell'art. 11 D.Lgs. 545/92, che prevede la durata novennale dell'incarico di giudice tributario. La contemporanea scadenza del periodo, al 1° aprile 2005, per la maggior parte dei giudici tributari comporterebbe la paralisi dell'attività del Consiglio di Presidenza, impegnato nell'espletamento di un elefantico concorso, che determinerà solo lo spostamento dei giudici tributari da una commissione tributaria ad un'altra, senza alcuna considerazione per la professionalità acquisita per il processo di primo e di secondo grado, non essendovi dubbio, invece, per le vacanze esistenti, che tutti i giudici tributari in servizio, per il diritto di precedenza rispetto ai disponibili, saranno nominati in altre Commissioni della regione di residenza.

Di tale inutile rotazione non se ne avverte la necessità, dal momento che l'onorarietà dell'incarico è specificamente prevista e ribadita dalla disposizione secondo cui "la nomina dei componenti delle Commissioni tributarie non costituisce in nessun caso rapporto di pubblico impiego" e l'immedesimazione della funzione giurisdizionale per molto tempo nella stessa materia e nella medesima persona può essere evitata prevedendo che la permanenza in una sezione della Commissione di appartenenza non possa durare più di tre/quattro anni.

E' stata, poi, richiesta la previsione di concorsi "interni", come avviene per le altre magistrature, per trasferimenti e per attribuzione di diversi incarichi, riservando il concorso per la copertura dei posti rimasti senza aspiranti, dopo l'espletamento dei concorsi "interni", ai soggetti che aspirano per la prima volta all'incarico. Tale riforma, eliminerebbe una serie di inutili adempimenti ed assicurerebbe un corretto rapporto dei cittadini con l'Istituzione, dal momento che, quasi, sempre, la partecipazione dei disponibili e dei già Giudici Tributari allo stesso concorso comporta, per la precedenza attribuita a questi ultimi, che, quasi sempre coloro che

aspirano per la prima volta all'incarico non siano nemmeno valutati. Nello stesso tempo, consentirebbe di prevedere tabelle di valutazione dei titoli per il concorso di coloro che aspirano per la prima volta all'incarico fissate per legge, superando così la fondata critica alla delegificazione delle tabelle per la prima nomina, e l'indicazione di elementi di valutazione, sulla base dei quali il Consiglio considererà la domanda di trasferimento e/o di attribuzione di diverso incarico, predisponendo, come gli Organi di autogoverno delle altre magistrature, eventuali criteri esplicativi e di attuazione.

Forte è la richiesta della realizzazione della pari dignità dei Giudici Tributari con il riconoscimento a tutti della possibilità di concorrere agli incarichi di Presidente di Commissione, di Presidente di sezione, di vice – presidente sulla base del positivo accertamento da parte del Consiglio di Presidenza della professionalità e della idoneità necessaria, in considerazione dell'anzianità di servizio nelle funzioni di Giudice Tributario, della laboriosità, della diligenza e dell'attitudine.

In diverse relazioni ed in molti interventi viene segnalata l'inadeguatezza dei compensi previsti per i Giudici Tributari non solo perché non proporzionati al lavoro svolto (in contrasto con quanto prescrive l'art. 36 della Costituzione), ma anche perché non tengono conto della rilevanza costituzionale della funzione giurisdizionale esercitata.

L'Associazione Magistrati Tributari non solo ha chiesto l'aumento dei compensi, ma ha anche sottolineato la necessità di una modifica dei criteri per la loro attribuzione, nel senso che il compenso variabile dovrebbe essere uguale per tutti i Giudici Tributari, in ragione della effettiva partecipazione ai collegi giudicanti e con una maggiore aliquota per i relatori, mentre il compenso fisso dovrebbe essere diversificato in ragione delle funzioni (Presidente di Commissione, Presidente di Sezione, vice – presidente di sezione, Giudice), prevedendo per i Presidenti di Commissione compensi diversi in ragione del numero delle sezioni della Commissione.

**10** L'analisi necessariamente sintetica delle relazioni dei Presidenti e del dibattito in occasione delle Cerimonie di inaugurazione dell'anno giudiziario tributario può, comunque, consentire di apprezzare positivamente la novità, oltre che ulteriori riflessioni sulle riforme auspiccate, nella speranza di un ravvicinato intervento risolutore del legislatore.

## ampliamento della giurisdizione e professionalità

di Massimo Scuffi

Coordinatore nazionale formazione AMT. Presidente di sezione CTP di Milano

### Giurisdizione e costituzionalità delle Commissioni tributarie

Il tema della giurisdizione è stato da sempre collegato a quello della natura delle Commissioni tributarie, sorte negli anni '30 come organi di contenzioso amministrativo (Commissioni distrettuali, provinciali e Commissione centrale) operanti in stadio *preventivo* rispetto all'intervento del giudice ordinario destinatario di tutte le controversie su diritti soggettivi tra cittadini e pubblica amministrazione comprese le liti in materia di imposte e tasse (all. E L.2248/1865).

Questo netto sistema "*binario*" si è venuto negli anni ad attenuare con un progressivo rafforzamento delle Commissioni nel senso della loro "*giurisdizionalizzazione*" con conseguente "*marginalizzazione*" del giudice ordinario.

La lettura in chiave giurisdizionale delle Commissioni ha da tempo infatti superato il "*vaglio di costituzionalità*" del giudice delle leggi in base alla considerazione che la Costituzione vieta l'istituzione di nuovi giudici speciali (art. 102) ma non la sopravvivenza di quelli esistenti solo da "*revisionare*" a sensi della VI disposizione transitoria.

E difatti la prima grande riforma del contenzioso tributario degli anni '70 (D.P.R. 636/72) ha visto la Corte Costituzionale assegnare alle istituite Commissioni tributarie di I grado e di II grado natura di organi giurisdizionali preesistenti, dunque non un "*nuovo*" giudice ma giudice "*riformato*".

Questa strada è stata seguita anche dalla seconda grande riforma degli anni '90 (Dlgs 545/96 e 546/92) dove ancora una volta le neo istituite Commissioni provinciali e regionali sono state ritenute dalla Corte Costituzionale non nuovo giudice ma *continuazione* di quello preesistente. E ciò benché il legislatore del '92, da un lato, avesse devoluto alla cognizione delle Commissioni innovativa materia tributaria (si pensi ai tributi locali e comunali da sempre estranei a quella giurisdizione); dall'altro ne avesse ampliato le attribuzioni (si pensi agli istituti della tutela cautelare e della regolamentazione delle spese processuali secondo principio di soccombenza) per giunta *in via esclusiva* (essendo stato eliminato ogni "*raccordo di merito*" con la giurisdizione *alternativa* della Corte di Appello) mal conciliatesi, a ben vedere, con la previsione di un sistema di mero "*riordino*" del precedente (già revisionato).

Scelta sintomatica del giudice delle leggi, dunque, di conservare comunque all'ordinamento le Commissioni così potenziate ribadendone la precipua natura giurisdizionale.

A tale positivo "*impatto costituzionale*" è venuto poi ad aggiungersi un deciso "*favor legislativo*" verso l'allargamento e l'autonomia della giurisdizione tributaria a scapito di quella ordinaria.

Già prima della riforma del 1992 singole leggi di imposta avevano devoluto alle Commissioni ulteriori tributi rispetto a quelli tassativamente elencati nel D.P.R. 636/72.

E la previsione di ulteriori espansioni ha trovato

conferma nello stesso disposto previgente dell'art.2 del Dlgs 546/92 che estendeva la cognizione delle Commissioni ad ogni altro tributo (statale e non) ad esse attribuito dalle future leggi d'imposta.

"Norma in bianco", questa, suscettibile di venir riempita dal legislatore nel corso dell'evoluzione fiscale ancora una volta al fine di agevolare il processo di "concentrazione" delle liti fiscali davanti ad un solo giudice.

Si è venuti così ad assistere ad una tendenziale "vis" espansiva, sia pur ancora "parcellizzata", a favore della devoluzione di ogni nuovo tributo alla giurisdizione in vista di una razionalizzazione ed unificazione del sistema di giustizia tributaria.

Tale evoluzione ha trovato oggi il suo punto di arrivo con la riformulazione dell'art.2 del Dlgs 546/92 ad opera della legge 448/2001 (Finanziaria 2002).

La norma stabilisce l'appartenenza alla giurisdizione tributaria di *tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali ed il contributo per il servizio sanitario nazionale (c.d. tassa sulla salute ex lege 41/86 oggi abolita) sovrainposte, addizionali, sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, interessi ed ogni altro accessorio nonché le controversie catastali (come in passato) con sola esclusione delle controversie riguardanti gli atti di esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento o, se previsto, dell'avviso ex art.50 DPR 602/73.*

Tali ultime controversie si riferiscono, in pratica, all'opposizione di terzo ex art.619 cpc non essendo consentiti dal DPR 602/73 i rimedi dell'opposizione all'esecuzione (salvo quello riguardante la pignorabilità dei beni) e l'opposizione agli atti esecutivi per vizi formali del titolo ex artt.615 e 617 cpc (salva l'eventuale azione risarcitoria avanti all'AGO contro il concessionario dopo il compimento della esecuzione fiscale ritenuta illegittima). La disposizione si arricchisce poi della precisazione secondo cui il giudice tributario risolve *in via incidentale* ogni questione rientrante nella propria giurisdizione (a meno che si tratti di querela di falso o di materia di stato/capacità delle persone che rimangono di competenza esclusiva dell'AGO), esplicitando anche su questo versante la previsione di *autonomia* della giustizia tributaria rispetto alla giustizia civile in parallelo con l'art.39 del Dlgs 546/92 che contempla la sospensione del

processo tributario solo al ricorrere delle due summenzionate ipotesi.

La novella consegna dunque all'ordinamento un modulo compiuto di sostanziale *unicità* della giurisdizione tributaria.

### **Il modello unitario italiano e l'esperienza degli ordinamenti stranieri**

La struttura delle Commissioni tributarie connotate da "*organico composito*" e "*specializzazione permanente*" appare la più idonea per affrontare la nuova litigiosità fiscale.

Il processo tributario è infatti un giudizio ad alto profilo tecnico dove significativo resta l'apporto di categorie professionali con specifica competenza nei settori di appartenenza e la integrazione delle professionalità propria di una composizione giudicante "*mista*" è stata opportunamente considerata dagli artt.4 e 5 del Dlgs 545/92 che chiamano al reclutamento, oltre al giudice "*togato*", membri di derivazione "*laica*" attinti, tra gli altri, tra dottori commercialisti, ragionieri, ingegneri, geometri, periti industriali ed agrari, revisori contabili.

L'attuale "*modello unitario*" trova precedente solo nell'esperienza tedesca dove esiste per l'appunto una giurisdizione finanziaria "ad hoc" (affiancata a quella civile e penale, amministrativa, del lavoro e socio-previdenziale) ripartita tra "Tribunale fiscale regionale" (Finanzgericht) quale giudice di merito di prima istanza in ciascun Land (paragonabile alla nostra regione) e "Corte fiscale federale" (Bundesfinanzhof), organo centrale con sede a Monaco diviso in varie Senate (sezioni) in base alla rispettiva specializzazione che giudica come Corte di Cassazione in secondo grado di legittimità.

E sia il giudice tributario regionale che quello federale deliberano in composizione collegiale con giudici togati in I grado integrati con membri laici.

Quanto al sistema giudiziario inglese esso rimane articolato su territorio (comprendente Inghilterra, Galles, Scozia ed Irlanda del Nord) e per natura di tributi.

Resta così distinta, da un lato, l'imposizione diretta il cui contenzioso è affidato a "General Commissioners" (che si avvalgono della propria scienza personale con un approccio assolutamente pratico ed informale al problema e poteri discrezionali anche di "reformatio in peius") e, ove siano da affrontare questioni di particolare complessità tecnico-giuridica, gli "Special Commissioners" (che operano in via concorrente con i primi ed, in



taluni casi, con competenza esclusiva).

Essi giudicano in Panels (Collegi) di regola costituiti da barristers o solicitors con comprovata esperienza nella difesa dei contribuenti o dell'Amministrazione.

Nell'imposizione indiretta, invece, il contenzioso in tema di imposta sul valore aggiunto è affidata ai "V.A.T. Tribunals" istituiti nelle più importanti città del Regno Unito.

Contro le decisioni di tali organi para-giurisdizionali è dato appello, solo per motivi di diritto, all' "High Court" che esercita il vero "judicial control" con successiva impugnazione alla "Court of Appeal" e quindi (in taluni casi selezionati) alla "House of Lord".

Negli Stati Uniti c'è commistione tra giurisdizione ordinaria e giurisdizione speciale tributaria, alla "Tax Court", organo specializzato di diritto tributario che decide in composizione monocratica senza giuria sulle imposte più importanti, affiancandosi organi giurisdizionali con competenza generale (la "District Court" che è la Corte federale ordinaria di I grado che giudica assistita dalla giuria e la "Claims Court", più specializzata, che opera con rito semplificato senza giuria) con fasi di impugnazione avanti alle U.S Circuit Courts of Appeals (Corti federali ordinarie di II grado) ed alla Federal Circuit Court of Appeals (avverso le sole decisioni della Claims Court).

Un *modello* di giustizia tributaria analogo a quello italiano entrato in vigore dal 1° Gennaio 2002 non è stato, invece, ancora realizzato né in Francia dove la giurisdizione tributaria è fatta oggetto della c.d. "partage des competences" fra giudice amministrativo ("jurisdiction administrative") e giudice ordinario ("jurisdiction judiciaire") ai quali è rimessa, rispettivamente, la materia della imposizione diretta e quella della imposizione indiretta né in Spagna dove la materia tributaria rimane totalmente gestita dalla giurisdizione amministrativa esercitata da "Tribunali economico-amministrativi" locali, regionali e centrali.

### **Le materie ricomprese nella nuova giurisdizione tributaria**

Per stabilire i confini di tale ampliata giurisdizione occorre individuare le *nuove materie* attratte alla cognizione del giudice tributario a far tempo dal 1° gennaio 2002.

L'ampia formulazione della norma (*tributi di ogni genere e specie*) autorizza innanzitutto a riferire la nozione sia alle imposte che alle tasse. Tra i tributi più noti già di pertinenza dell'AGO

ai sensi dell'art.9 cpc il cui contenzioso è oggi devoluto alla giurisdizione tributaria si segnalano i seguenti

-*l'imposta di bollo* (D.P.R. 642/72)

-*la tassa sulle concessioni governative* (D.P.R. 641/72)

-*l'imposta sugli spettacoli ora definita sugli intrattenimenti* (D.P.R. 640/72)

-*le tasse di lotteria e sulle manifestazioni a premio* (L.973/1939 ed RD 1077/40)

-*l'imposta unica sulle scommesse*(Dlgs 504/1998)

-*le tasse automobilistiche* (DPR 39/1953, L.27/1978 e 504/92)

-*le imposte di fabbricazione e di consumo oggi "accise"* (Dlgs 504/95)

-*i dazi ed i diritti doganali* (D.P.R. 43/73 e Reg.CEE 2913/92).

Altri tributi, benché meno noti, sono altrettanto importanti specie per il contenzioso al quale hanno dato luogo e/o per la incerta attribuzione giurisdizionale che li ha talora contrassegnati.

Vanno così ricordati ancora :

-*le tasse sulle concessioni comunali* (L. 3/1979)

-*l'imposta erariale di trascrizione e relativa addizionale provinciale* (L. 952/1977)

-*le tasse sui contratti di borsa* (RD 3278/1923)

-*i contributi consortili* (RD 215/1933)

-*i canoni di abbonamento Rai-TV* (L.880/1938)

-*i contributi di urbanizzazione* (L.10/1977 c.d. Bucalossi)

Va invece esclusa la qualificazione come tributi, trattandosi piuttosto di *entrate di diritto pubblico* per l'utilizzazione del patrimonio indisponibile dello Stato, dei *canoni* richiesti in materia di *concessione in uso di beni demaniali*, ferma comunque restando, in mancanza di titolo concessorio, la piena giurisdizione dell'AGO per conseguire il risarcimento del danno da *occupazione abusiva*.

Altrettanto dicasi per il *canone di erogazione d'acqua potabile per uso domestico* ritenuto configurare corrispettivo pattuito in un *rapporto contrattuale* su basi paritetiche e non espressione di potestà impositiva mentre sono state devolute alla cognizione delle Commissioni tributarie le controversie relative ai *canoni di fognatura ed acque reflue* (L.319/76) perché ritenute integrare *tributi comunali*.

Sul versante delle *sanzioni* il riferimento della novella alle sanzioni amministrative *comunque irrogate dagli uffici finanziari* parrebbe non esigere *stretta inerenza* tra sanzione e tributo alla

cui violazione si correla bastando *attinenza*, diretta od indiretta, della sanzione con la materia definita dal I comma del riformulato art.2 Dlgs 546/92.

Insomma un comportamento, ancorché non collegabile ad un rapporto di imposta, funzionalmente inserito nel suo svolgimento.

Il che potrebbe recuperare alla giurisdizione tributaria fattispecie controverse quali, ad esempio, quelle concernenti le *penali* irrogate dall'Amministrazione Finanziaria alle aziende di credito per il mancato o tardivo riversamento all'Erario delle imposte riscosse su delega dei contribuenti (L.160/1976) della cui natura privatistica ex art.1382 cc, finanziaria o tributaria si è discusso fino ad oggi nonostante l'*arret* della Suprema Corte a favore della soluzione civilistica.

Ed analogo inquadramento dovrebbe essere riservato per l'omologa sanzione a carico del concessionario del servizio di riscossione che ritardi od ometta i versamenti in Tesoreria (DPR 43/1988 e Dlgs 112/1999).

Incerta resta invece l'individuazione del giudice competente sul contenzioso relativo al *fermo amministrativo* di mobili (art.86 DPR 602/73) identificabile più che nella Commissione tributaria (quantunque competente sulle misure cautelari previste dalla normativa sulle sanzioni amministrative) nel Tribunale Amministrativo Regionale (o financo nel Tribunale ordinario in via residuale) trattandosi di atti collocabili "a valle" della notifica della cartella di pagamento che segna l'ultimo momento "utile" per l'introduzione della lite avanti al giudice tributario.

Il principio dell'*esclusività* ed *omnicomprensività* della giurisdizione tributaria esteso a tributi già sottoposti a preventivi rimedi amministrativi (sia pure facoltativi rispetto all'azione proponibile avanti all'AGO) ha poi fatto venir meno ogni preesistente forma di *tutela concorrente* essendo venuto a mancare qualsiasi raccordo temporale tra i rispettivi rimedi.

Quindi tutti gli *atti impositivi* ed i correlati *provvedimenti sanzionatori* saranno esclusivamente impugnabili avanti agli organi della giurisdizione tributaria sia che riguardino i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate sia che riguardino le imposte di consumo e di fabbricazione amministrare dall'Agenzia delle Dogane, non essendo più ammessi, neppure per le *accise*, ricorsi gerarchici avverso gli *avvisi di pagamento* spiccati in forza del Dlgs 504/95 (Testo unico

in materia di accise).

Discorso diverso è da farsi solo per i *diritti doganali* interessati dai procedimenti amministrativi di *risoluzione delle controversie doganali* in tema di revisione dell'accertamento (artt.65 e segg. TULD) che di regola precedono la fase di conflittualità giudiziaria più propriamente rivolta contro l'*atto di riscossione* generale quale è il ruolo (sostitutivo dell'ingiunzione doganale ex art.82 TULD).

Si tratta di procedure *autonome* di natura tipicamente *fattuale e tecnica* che rientrano, come sub procedimenti, nell'ambito della attività amministrativa di accertamento che resteranno pertanto conservate e le cui determinazioni di vertice saranno così impugnabili avanti alle Commissioni tributarie territorialmente competenti.

### **Il concorso con le altre giurisdizioni**

Non v'ha dubbio che "l'accorpamento giurisdizionale" varrà a privilegiare, almeno nei casi di confine, la "certezza del diritto" e dunque la stessa "celerità di giudizio" non più compromessa da pregiudiziali di rito quali il difetto di giurisdizione costringente a riproporre la domanda dichiarata inammissibile avanti al giudice competente ove non siano già consumati i termini per impugnare.

Tale "*reductio ad unum*" servirà dunque ad evitare pronunzie contraddittorie dovute all'approccio di giudici diversi ad identiche problematiche.

Anche se la ormai *generalizzata* giurisdizione tributaria non deve far cadere in facili suggestioni che portino a riconoscere una *competenza generale* in capo al *giudice tributario* su qualsivoglia atto o comportamento di *indole fiscale* senza spazi residuali per la cognizione del *giudice civile* ovvero del *giudice amministrativo*.

Le Commissioni, ad esempio, non hanno mai avuto giurisdizione in tema di *accertamento negativo del debito di imposta* essendo sempre state ritenute inammissibili azioni preventive proposte per ottenere una isolata pronunzia di merito scissa dall'impugnazione di specifici atti della finanza.

E' da ritenere che, anche per le nuove imposte ormai attratte alla giurisdizione tributaria, valgano le stesse regole, almeno fino a quando non verrà ampliato il disposto elencativo contenuto nell'art.19 del Dlgs 546/92 che continua a rimandare all'impugnazione di "*atti*" contro i

quali esclusivamente è consentito esperire ricorso.

Va poi soggiunto che la cognizione del giudice tributario, facendo leva sugli "accessori", si è da tempo rivolta a riconoscere al privato nuovi titoli di recupero quali gli *interessi anatocistici* ex art.1283 cc e/o il maggior danno da svalutazione monetaria ex art.1224 II co cc. od, al limite, la sanzione di cui all'art.96 cpc (risarcimento del danno per lite temeraria), spettando in definitiva sempre al giudice che provvede sulle spese processuali in senso stretto valutare il comportamento processuale del soccombente formatosi in quello stesso giudizio.

Ma, al di fuori di questi fenomeni per c.d. "endoprocessuali", la cognizione tributaria non si è mai spinta a valutare condotte dell'Amministrazione esterne al giudizio

Queste condotte continueranno, perciò, a rimanere appannaggio del sindacato dell'AGO sicché dovrà ritenersi tuttora riservata alla competenza del giudice ordinario l'azione di risarcimento del danno ex art.2043 cc derivato dal comportamento colposo o doloso della PA a titolo di "responsabilità aggravata" per azione imprudentemente promossa o resistita quando il rapporto tributario sia ormai "esaurito" nonché le liti insorgende *ex post* sulle vicende estintive del credito o del debito tributario (che, come si è visto, rimangono di competenza dell'AGO in funzione di giudice dell'esecuzione).

La *funzione riparatoria/ripristinativa* dell'AGO potrà poi estendersi anche a tutti quei casi dove la violazione di norme comunitarie da parte della PA nell'esercizio dei suoi poteri fiscali abbia finito per provocare un danno al privato fonte di responsabilità risarcitoria a carico dello Stato considerato nella sua unità quale sia l'organo cui sia concretamente imputabile la suddetta violazione.

Infatti il legislatore nazionale, con il trasferimento di sovranità in favore della Comunità (art.11 Cost.), non è più titolare di un potere discrezionale assoluto ma ha l'obbligo di legiferare in un modo piuttosto che in un altro nel rispetto dei limiti e vincoli imposti dal legislatore comunitario sicché il suo inadempimento potrebbe far sorgere, sulla scorta del notissimo precedente *Francovich*, il diritto risarcitorio del privato per violazione di norma che gli conferisca dei diritti (ad esempio di rimborso).

Quanto all'intervento del giudice amministrativo nella materia tributaria, al di là della tradizio-

nale "divisio" tra *interessi legittimi e diritti soggettivi* (ormai tendenzialmente destinata a confluire nel diverso criterio di riparto della giurisdizione per "blocchi di materie") e fermo il suo potere primario di annullamento degli atti amministrativi generali (che il giudice tributario potrebbe solo *disapplicare*), dovrà ancora farsi riferimento alla natura dell'atto e/o al tipo di vizio denunziato quando coinvolga *profili estranei e/o differenziati* rispetto a quelli implicati dalla prestazione tributaria.

Resterebbe altrimenti privo di significato l'art.7 dello Statuto del contribuente (L.212/2000) che, appunto, precisa come "La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa quando ne ricorrano i presupposti".

Si tratta, comunque, di residualità di competenze (quella dell'AGO e del TAR) che non intaccano il nucleo sostanziale della giurisdizione tributaria che trova, per di più, un significativo "raccordo di vertice" nella giurisdizione di legittimità della Corte di Cassazione chiamata, con la istituzione della V sezione, ad occuparsi di tutta la materia fiscale (cioè i ricorsi contro le sentenze delle Commissioni tributarie regionali che verranno progressivamente a sostituire i ricorsi contro le sentenze d'appello nei giudizi ordinari ancora pendenti).

L'"organo di coesione" della Suprema Corte non potrà dunque che consolidare definitivamente questa ormai raggiunta "unitarietà ordinamentale" della giustizia tributaria.

### **Accorpamento di materie e professionalità**

L'"accorpamento" di materie nel senso suindicato porterà peraltro taluni svantaggi.

Alludo, ad esempio, alla "diminutio" nell'assetto delle garanzie processuali che renderanno prima o poi ineludibile l'esigenza di eliminare le vigenti "limitazioni alla prova" per parificare il ruolo istruttorio del processo tributario a quello civile.

Si eviterà così che la nuova disciplina alimenti sospetti di "incompatibilità" con la normativa comunitaria per inosservanza al principio di *effettività e pienezza* della tutela giurisdizionale che non deve rendere impossibile od eccessivamente gravoso l'esercizio di un diritto rispetto al quale potrebbe risultare indispensabile il mezzo probatorio non ammesso dall'ordinamento (quale la prova testimoniale).

Maggiori mi sembrano peraltro i benefici deri-

vanti della prescelta soluzione legislativa.

Innanzitutto, la *celerità* e *fluidità* del processo tributario che non soggiace alle scansioni temporali proprie delle udienze civili: ragione questa non secondaria se non altro per scongiurare quella "durata eccessiva" (e la lentezza della giustizia civile ordinaria è ormai patologica nella realtà italiana) fonte di ricadute patrimoniali a carico dello Stato per assicurare la c.d. "equa riparazione" al cittadino che abbia risentito un danno dal protrarsi ingiustificato del procedimento.

Secondariamente la garanzia della *collegialità* che assicura l'organo giudicante e la sua *specializzazione*.

La "composizione collegiale", infatti, non solo conferisce maggior rispetto ai principi costituzionali di *indipendenza ed imparzialità* del giudice ma altresì fornisce un più elevato livello tecnico nella conduzione del processo e nella redazione degli atti processuali; tanto più che il dibattito ed il confronto all'interno del collegio giudicante si presenta altamente proficuo in una materia "interdisciplinare" quale quella tributaria dove l'apporto di esperienza di ciascun componente, sia esso togato o laico, non può che corroborare la validità e ponderatezza delle decisioni.

E dunque l'obbiettivo finale da raggiungere in questa rinnovata giurisdizione resta ormai ancorato alla "*formazione professionale*" del giudice tributario e quindi al suo costante "*aggiornamento*".

Proprio in vista dei nuovi compiti che attendono le Commissioni occorrerà, perciò, dare stabilità e potenziamento ai corsi di formazione decentrata, gettando le basi per la creazione di una vera e propria *Accademia* capace di fornire fin dall'inizio una preparazione continuativa ed attuale in tutti i settori del diritto tributario molti dei quali ormai calati in una *dimensione sovranazionale*.

La formazione professionale, del resto, è elemento essenziale alla qualificazione di ogni giudice oltre ad essere indispensabile per la sua stessa indipendenza.

Non a caso, in vista della ormai prossima riforma dell'ordinamento giudiziario che dedica una normativa dettagliata per l'istituzione di una "Scuola Superiore delle professioni giuridiche" a valere per tutta la magistratura ordinaria, nello Statuto dell'Associazione è stato inserito tra gli scopi primari la creazione di una struttura didattica stabilmente preposta alla gestione ed organizzazione di

corsi di formazione e qualificazione per tutti gli operatori della giustizia tributaria da fungere da "*Scuola superiore della magistratura tributaria*"

Questo dimostra, e costituisce buon auspicio in un momento particolarmente delicato quale quello attuale di imminente scadenza del novennato, come la *preparazione tecnica* sia ormai sentita da ogni giudice indispensabile meta per garantire certezza del diritto a tutti gli operatori del settore.

# IL PROGETTATO FEDERALISMO FISCALE E L'ATTUALITÀ DEL FISCO REGIONALE

di Mario Donno

Presidente di sezione della C.P.T. di Milano

## 1. La fiscalità regionale

Nell'ultimo decennio il dibattito politico ha assegnato un ruolo di assoluto rilievo al tema del c.d. federalismo, concetto nel quale è stata racchiusa sia l'esigenza di maggiori poteri e competenze a favore dei livelli di governo locali, sia il connesso profilo dell'autonomia finanziaria dei livelli stessi.

Tema peraltro più antico di quanto possa ritenersi, traendo origini storiche risalenti all'unità d'Italia.

Le scelte legislative di volta in volta accolte hanno evidenziato difficoltà di soluzioni, dovute a circostanze di vario genere.

Innanzitutto il fatto che comunque incorporavano iniquità e sperequazioni nei confronti dei soggetti incisi, a causa di una congenita imperfezione del sistema impositivo, suscettibile di anomalie accertative ed elusive largamente sperimentate.

Le scelte accoglibili, inoltre, risultavano condizionate dall'esigenza di frenare disavanzi pubblici alimentati da fabbisogni di spesa crescenti in modo incontrollabile.

Tali riflessioni costituiscono il necessario riferimento concettuale nel quale sviluppare il tentativo di racchiudere i termini della vigente normativa relativa al sistema impositivo regionale. Discorso che necessariamente deve muovere

dalle regole costituzionali, dando atto che quelle già accolte nel testo entrato in vigore nel 1948 sono state novellate e aggiornate sotto la spinta delle istanze politiche prima rappresentate.

Per una comprensione del vigente sistema normativo sembra opportuno ripercorrere una breve disamina del progressivo evolversi dell'impianto relativo alla materia, a decorrere dalle prime regole costituzionali.

## 2. Disamina storico-legislativa

La Costituzione repubblicana aveva riconosciuto nell'art. 119 alle Regioni a statuto ordinario "autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni".

Proseguiva poi tale disposizione stabilendo che "alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali, in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali. Per provvedere a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole, lo Stato assegna per legge a singole Regioni contributi speciali. La Regione ha un proprio demanio e patrimonio secondo le modalità stabilite con legge della Repubblica".

Dal testo di quella disposizione emergeva chiaramente che l'autonomia finanziaria riconosciuta alle Regioni consisteva nella potestà di amministrare le entrate stabilite da leggi statali e, quindi, essenzialmente trattavasi di una autonomia di spesa, non di entrata, in quanto attribuite alle Regioni solo le entrate determinate dal Parlamento nazionale.

Tale sistema di finanziamento dell'attività di spesa regionale, nella sua evoluzione storica, può essere distinto grosso modo in tre periodi, la conoscenza della cui concatenazione può essere utile per comprendere la vigente e rinnovata impostazione normativa.

Nella prima fase è stato adottato un criterio misto basato su autofinanziamento con tributi propri, integrato con consistenti quote di finanziamento statale. Erano i tempi della riforma tributaria degli anni settanta e la soluzione accolta intendeva riconoscere un limitato decentramento nell'ambito di uno strutturale accentramento statale del sistema fiscale.

Una seconda fase nella quale, risultato l'autofinanziamento minimale per le esigenze della spesa, sono stati creati strumenti di finanziamento delle attività regionali nell'ambito dell'amministrazione centrale.

Una terza fase, quella attuale, nella quale in contemporanea al riconoscimento e al conseguente decentramento a favore delle amministrazioni regionali di larghi settori di competenze amministrative, viene progressivamente rafforzata l'autonomia impositiva regionale e locale.

### **A) La prima fase**

Avviata la prima costituzione degli organi regionali, è stata adottata la legge 16 maggio 1970 n. 281, con la quale si è provveduto ad assicurare il finanziamento delle attività di spesa della neonata istituzione.

Questa prevedeva un sistema binario di entrate, costituito per una parte da entrate tributarie proprie in corrispondenza di specifici tributi regionali (imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile; tassa sulle concessioni regionali; tassa di circolazione; tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche) ed in parte costituito dall'attribuzione del gettito di alcuni tributi erariali (imposte sul reddito dominicale e agrario dei terreni e sul reddito dei fabbricati); nonché dalla partecipazione al gettito di altre

imposte erariali (imposta di fabbricazione e sul consumo di alcuni prodotti).

In sede attuativa di distribuzione del relativo gettito, mentre non presentavano problemi le prime due categorie di entrate, per la terza si è resa necessaria la previsione di un "fondo comune nazionale", la cui consistenza doveva essere poi ripartita tra le varie Regioni sulla base di criteri previsti nella stessa legge.

L'art. 9 della legge n. 281/1970 aveva altresì istituito un ulteriore fondo, destinato al finanziamento dei programmi regionali di sviluppo deliberati dalle Regioni, da ripartirsi sulla base di criteri fissati dal CIPE; mentre l'art. 12 aveva poi previsto e disciplinato i contributi speciali di cui al 3° comma dell'art. 119 Cost.

Le entrate per assunzione di mutui ed obbligazioni, nonché per anticipazioni, avevano trovato la disciplina nell'art. 10.

Nella realtà il previsto sistema di finanziamento binario (autofinanziamento e compartecipazione) non aveva in concreto funzionato come era stato previsto, avendo il ricorso a tributi propri assicurato solo una parte minima del fabbisogno finanziario il quale, anche a causa dell'esplosione della spesa pubblica, aveva dovuto comunque essere assicurato con trasferimenti erariali. Circostanza che aveva notevolmente modificato l'impostazione propria della legge n. 281/1970.

### **B) La seconda fase**

Per le ragioni da ultimo indicate, il sistema delle entrate regionali era stato ridisegnato con la legge n. 158 del 14 giugno 1990.

La logica di tale provvedimento era basata sulla necessità di assicurare e distinguere il finanziamento della spesa corrente da quello della spesa per investimenti.

La parte corrente trovava copertura, oltre che nei tributi propri regionali, nelle quote di tributi erariali accorpate in un Fondo comune destinato ad assicurare il finanziamento delle spese necessarie ad adempiere tutte le funzioni normali, compresi i servizi di rilevanza nazionale. Il finanziamento della spesa per investimenti veniva assicurato mediante trasferimenti statali dal "Fondo per il finanziamento dei programmi regionali di sviluppo".

Sopravvivevano altresì i Fondi per contributi speciali.

### **C) La terza fase**

Gli anni novanta esprimono sul versante delle entrate, come delle materie di competenza regionale, una tendenza al rafforzamento dell'autonomia impositiva e al decentramento fiscale, realizzato con vari provvedimenti: la legge 28 dicembre 1995 n. 549; la legge n. 662/1996 (finanziaria per il 1997) e il D.Lgs. n. 446/1997, la legge n. 449/1997 (collegato alla legge finanziaria 1998), il D.Lgs. 28.8.1997 n. 281, la legge 13.5.1999 n. 133, il D.Lgs. 18.2.2000 n.56, la legge 23.12.2000 n.388 e il D.L. 347 /2001 convertito nella legge 405/2001. Con la legge n. 549 viene disposta la soppressione del Fondo comune e del Fondo per i programmi regionali di sviluppo e vengono mantenute soltanto le assegnazioni per la Sanità e quello relativo all'intervento straordinario per il Mezzogiorno.

In sostituzione dei soppressi finanziamenti, le Regioni dal gennaio 1997 hanno incassato:

- a) sull'accisa per la benzina erogata all'interno del proprio territorio una quota stabilita in L. 350 con l'art. 17, comma 22, della legge n. 449/1997 ed in L. 242 dall'1.1.1998;
- b) i proventi derivanti dall'imposta regionale sulla benzina per autotrazione;
- c) per le minori entrate realizzate con il nuovo sistema ed a copertura delle stesse si è provveduto con un fondo perequativo. Quest'ultimo con decorrenza 1.01.1999 è stato sostituito dal Fondo di compensazione interregionale.

Il collegato alla finanziaria 1996 ha inoltre introdotto la tassa regionale per il diritto allo studio universitario e devoluto alle Regioni la quasi totalità del gettito della tassa regionale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi.

Infine, il collegato alla finanziaria per il 1997 (art. 3, commi 143-149, L. n. 662/1996) ha posto le basi per una riorganizzazione in senso federalista della finanza locale, realizzata poi con il D. Lgs n. 446/1997 e la L. n. 449/1997 (collegato alla finanziaria 1998), provvedimenti con i quali è stata introdotta l'IRAP, l'addizionale regionale all'IRPEF, nonché l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili.

In tal modo le Regioni sono state dotate di un tributo proprio, l'IRAP, nonché sono diventate destinatarie di una addizionale all'IRPEF fissata per i primi due anni di applicazione, il 1998 ed il 1999, nello 0,50 e determinabile successivamente da ciascuna Regione fra lo 0,50 e l'1 per cento.

Infine è stato previsto un fondo di compensazione interregionale per le Regioni che presentano una perdita di entrata.

### **3. La modifica costituzionale e l'autonomia finanziaria delle regioni**

Nella riforma costituzionale apportata con la legge 18.10.2001 n. 3, il tema del regime finanziario delle Regioni trova spazio in due disposizioni: nell'art. 3, di riforma dell'art. 117, nonché nell'art. 5, di riscrittura dell'art. 119.

La prima disposizione incide nella formulazione originaria che elencava le materie di competenza legislativa regionale. La nuova formulazione normativa, nel distinguere le materie di esclusiva competenza statale da quelle di legislazione concorrente, include tra queste ultime quella relativa alla "armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario", prescrivendo che "nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato".

La seconda disposizione, portante il nuovo testo dell'art. 119, così recita: " I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio. La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante. Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite. Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni. I Comuni, le Province, le Città metro-

politane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. E' esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti".

Resta facilmente comprensibile l'estraneità del potere legislativo regionale al sistema tributario dello Stato, trattandosi di un profilo che per definizione interessa primariamente la struttura statale. E' importante poi rilevare come l'unico tributo espressamente citato nella competenza esclusiva dello Stato (quello doganale) sia stato considerato dal nuovo costituente sotto il profilo della tutela dei confini nazionali, e della "garanzia (anche comunitaria) di libera circolazione delle persone e delle merci", così spiegandosi la sua esplicita menzione in un paragrafo a parte. Il concetto è meglio esplicitato nell'articolo 120, comma 1, secondo cui la Regione non può istituire dazi di importazione o esportazione o transito tra le Regioni, nè adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni, né limitare l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale.

Alla potestà legislativa concorrente è invece rimessa la armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. In questo caso il sistema tributario (al singolare) è inteso nella sua accezione più globale, comprendendo quello di tutti i soggetti ai quali è comunque conferito un certo protagonismo fiscale (Stato, Regioni, enti locali).

Pertanto, al fine di armonizzare i bilanci regionali fra loro e con quello statale, nonché per coordinare il sistema finanziario-tributario statale con quello regionale e locale, lo Stato stabilisce i principi fondamentali, mentre le Regioni, nell'ambito di tali principi, pongono in essere le norme legislative.

Poiché la norma costituzionale rimette alla legislazione concorrente Stato-Regione la sola armonizzazione dei bilanci pubblici e del sistema finanziario-tributario (e non direttamente i bilanci e la finanza degli enti territoriali in quanto tali), sembrerebbe fondato ritenere che è riservata alla competenza residuale della Regione la disciplina contabile e tributaria delle Regioni e degli enti locali.

Secondo una diversa impostazione, si osserva

che, rientrando nella potestà legislativa concorrente l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, e fissando quindi la legge statale i principi fondamentali dell'armonizzazione e del coordinamento, qualunque sistema contabile e tributario regionale o locale non potrebbe che nascere sulla scorta di principi fondamentali stabiliti dallo Stato, anche in funzione del necessario collegamento con il bilancio ed il sistema tributario statale.

D'altronde, nel testo costituzionale il sistema tributario (al singolare) è inteso in senso unitario e tale da comprendere quello dello Stato, delle Regioni, e degli enti locali, sicché tale sistema (costituito da principi fondamentali stabiliti dallo Stato) costituisce un unico parametro di riferimento anche per l'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali; ne deriva che l'apporto statale mediante i principi fondamentali del sistema tributario condiziona direttamente anche i bilanci degli enti territoriali, che con tale sistema devono armonizzarsi.

Il sistema tributario (complessivamente inteso) rappresenta del resto anche il limite al potere degli enti territoriali di stabilire ed applicare i tributi (art. 119 Cost.), ed in questo senso appare ancor più evidente come la determinazione dei principi fondamentali da parte dello Stato rappresenti sempre un parametro di congruenza di ogni autonomia locale tributaria, comunque tenuta al rispetto di tali principi.

#### **4. Il vigente sistema tributario regionale**

L'autonomia finanziaria (dallo Stato centrale) delle Regioni riceve un notevole impulso solo a partire dal 1997. Infatti, con le leggi finanziarie 1996 (L. 549/95), 1997 (L. 662/96) ed altre leggi a contenuto finanziario (L. 446/97; L. 449/97; L. 342/00) si aggiungono ulteriori tasselli al sistema di finanziamento delle Regioni ed alla loro autonomia finanziaria:

-viene attribuita una compartecipazione all'accisa sulla benzina (attualmente di 0,13 Euro al litro, ma che precedentemente e fino all'1 gennaio 1998 era stata di 350 lire al litro; dall'1 gennaio 1998 e fino all'1 gennaio 2001 di 242 lire al litro. Peraltro, è aperto un contenzioso con lo Stato essendosi il gettito di tale compartecipazione rivelato inferiore alle attese ed insufficiente a coprire i trasferimenti soppressi);

-nascono le tasse per il diritto allo studio univer-



sitario;

-è istituito ed attribuito alla Regione il tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi e assimilati (a partire dall'1 gennaio 1999);

-viene riconosciuta la facoltà di sopprimere le tasse sulle concessioni regionali (la Lombardia con la legge 34/98 ha soppresso circa 200 voci di tali tasse);

-è istituita l'IRAP (dall'1 gennaio 1998) come tributo proprio, con soppressione contestuale di alcuni tributi quali i contributi per il servizio sanitario nazionale (CSSN), l'imposta locale sui redditi (ILOR), l'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni (ICIAP), la tassa di concessione governativa per l'attribuzione della partita IVA, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese;

-è istituita l'addizionale regionale all'Irpef, a decorrere dall'1 gennaio 1998, con aliquota dello 0,5 %; dall'1 gennaio 2001 l'aliquota è fissata allo 0,9%. (Dal 2002, con una manovra finanziaria, la Regione Lombardia ha stabilito un aumento dell'addizionale regionale che ha portato l'aliquota all'1,2 % per i redditi fino a Euro 15.493,71, all'1,3% per i redditi oltre tale importo e fino a Euro 30.987,41, all'1,4% oltre tale imponibile);

-è istituita e attribuita l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (IRESA) a partire dall'1 gennaio 2001.

Il quadro definitivo e sostanziale dell'autonomia impositiva della Regione, quale reale espressione del "federalismo fiscale", si è avuto solo con la legge 133/99 e, successivamente con il D. Lgs. 56/2000.

Con la legge 133 il Governo era stato delegato a ridisegnare in maniera radicale ed organica il sistema di finanziamento delle Regioni, nonché a prevedere i necessari meccanismi di perequazione tra Regioni secondo il rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi, che hanno trovato puntuale applicazione nel d. lgs. 56/2000. Ed infatti:

a) sono stati aboliti tutti i trasferimenti statali alle Regioni (ad eccezione di alcuni trasferimenti aventi finalità ed interesse di rilievo nazionale; es. calamità naturali; specifici programmi di ricerca; finanziamento degli I.R.C.C.S.);

b) i trasferimenti aboliti e quelli necessari per lo svolgimento delle funzioni e competenze trasferite con la legge 59/97 e con i successivi prov-

vedimenti sono stati sostituiti, oltre che con gli aumenti delle compartecipazioni, già accennate, con l'istituzione di una compartecipazione all'IVA (originariamente 25,7%; attualmente 38,55%);

c) sono stati previsti meccanismi di perequazione tra le Regioni in funzione della rispettiva capacità fiscale (capacità di riscossione e quindi disponibilità materiale del gettito), della capacità di recupero dell'evasione, nonché in funzione del fabbisogno sanitario;

d) è stato istituito un fondo perequativo finanziato dalle Regioni con una quota della compartecipazione IVA, per finalità di solidarietà interregionale e di superamento degli squilibri territoriali (la Lombardia ha trasferito al fondo 6.646 miliardi di lire degli 11.347 miliardi della propria compartecipazione all'IVA nel 2001);

e) è stata prevista la partecipazione delle regioni all'attività di accertamento dei tributi erariali. Completano il quadro delle entrate regionali:

A) i canoni per l'uso dei beni demaniali indisponibili:

-concessioni per l'uso delle acque pubbliche;

-concessioni per l'occupazione di aree del demanio idrico;

-concessioni minerarie.

B) le entrate provenienti dall'U.E. per l'attuazione di programmi comunitari.

## **5. La finanza regionale dopo la legge di riforma del titolo V della Costituzione**

Non è possibile trattare la materia dei tributi ed entrate regionali senza fare una breve premessa relativamente alle novità costituzionali conseguenti all'entrata in vigore della legge n. 3/2001, in particolare alla nuova formulazione dell'art. 119 che, in materia di fiscalità regionale e di autonomia tributaria, ancorché non abbia prodotto immediati effetti tangibili sulla finanza regionale, rappresenta una svolta sostanziale per la sua impostazione.

Il nuovo Titolo V Parte II della Costituzione italiana dispone importanti cambiamenti nella distribuzione dei poteri tra Stato, Regioni ed Enti locali: modifica la collocazione del potere legislativo a favore delle Regioni, riducendo le competenze dello Stato; afferma il principio che le funzioni amministrative sono assegnate in via prioritaria ai Comuni; modifica le regole di finanziamento di Regioni, Province, Comuni e Città Metropolitane; ridisegna pertanto l'intero

sistema delle relazioni di potere e di responsabilità tra i diversi livelli di governo, ponendo le basi per la costruzione di un nuovo sistema di finanza degli enti territoriali, definito quale federalismo fiscale.

Trattasi di modello incompleto in quanto le previsioni relative alla distribuzione delle risorse tra la sede centrale statale e quella autonoma periferica hanno una valenza programmatica, fissando alcuni principi base che devono essere successivamente completati.

La concreta costruzione del nuovo sistema di federalismo fiscale dovrà essere ancora disegnata e, comunque, presenta aspetti di difficile costruzione.

L'esame testuale della introdotta disposizione consente comunque di fissare le essenziali connotazioni che derivano dall'introdotta testo costituzionale.

Viene riconosciuto innanzitutto a tutti i livelli istituzionali un indifferenziato grado di autonomia tributaria e finanziaria, con ampliamento dei confini della stessa rispetto al passato.

Va rilevato peraltro che nel vecchio testo le quote di tributi erariali svolgevano la funzione di finanziare la perequazione in quanto non concorrevano a definire gli spazi di autonomia tributaria, bensì ad alimentare il fondo perequativo da ripartire.

Nel nuovo testo si parla esplicitamente di "entrate proprie" caratterizzate da autonomia tributaria e di "compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibili al loro territorio": il gettito delle compartecipazioni affluisce pertanto alle Regioni ove il gettito stesso viene prodotto. Si passa da una impostazione che metteva al centro dei riferimenti costituzionali la nozione di "bisogni" da definire a livello centrale, a quella che impone solo di annullare o ridurre i differenziali che risultano dalle entrate proprie e dal gettito delle compartecipazioni ai tributi erariali.

Gli ulteriori interventi finanziari diretti dello Stato non sono limitati alle Regioni, ma si estendono a tutti i soggetti di autonomia.

Non è stato riprodotto il riferimento al Mezzogiorno e alle Isole.

Viene costituzionalmente riconosciuto a tutti i soggetti pubblici territoriali una "proprietà patrimoniale", ma manca il riferimento al "demanio", presente invece nel vecchio testo.

Di grande importanza infine l'espresso divieto

di ricorrere all'indebitamento per il ripiano di deficit di spese correnti, regola fondamentale in ordine alla impostazione della finanza pubblica e alla determinazione degli equilibri di bilancio.

# La tecnica di redazione delle sentenze tributarie

di Filippo Lamanna

Viice Presidente di sezione CTR della Lombardia

---

## 1. La tecnica di redazione delle sentenze,

comprese quelle tributarie, è tematica ampia e complessa, di cui si è ritenuto utile offrire, a chi svolga l'attività di componente di una Commissione tributaria senza essere già magistrato o avvocato, e non possa quindi già disporre di un retroterra processualistico, solo un quadro sintetico, a mo' di prontuario breve, che raccolga, senza pretesa di completezza, le regole e i suggerimenti essenziali sinora offerti dalla dottrina e dalla giurisprudenza su ciò che si deve o è opportuno fare o non fare quando ci si appresta a redigere per iscritto una sentenza tributaria, con particolare attenzione ai criteri di redazione della motivazione.

## 2. Formazione della sentenza.

La sentenza è la risultante di due attività: la prima ha natura **deliberativa (formazione della volontà decisoria)**, e in essa si compendia il procedimento volitivo-intellettuale del decidere; la seconda, cronologicamente successiva, consiste nella **redazione dell'atto scritto** che dovrà documentare compiutamente la decisione del giudice: si tratta della sentenza come **atto-documento** solenne e dotato di specifici requisiti formali. Alla redazione provvede il **Giudice estensore**, ossia il componente del collegio decidente cui il Presidente affida lo specifico incarico di stendere la decisione. Di solito si tratta dello stesso componente nominato come **relatore** della causa.

Da ricordare che con l'istituzione del **giudice unico** nelle Commissioni tributarie, limitatamente alle controversie di valore inferiore ai cinque milioni, questo giudice sostituisce il relatore e il Collegio sia con riferimento alla trattazione, che alla decisione.

Il legislatore, disciplinando il processo tributario, si è limitato a dettare

### 3. La sentenza-documento.

poche norme in materia di redazione della sentenza tributaria (artt. 15, 35, 36 e 37); tuttavia, in virtù della possibilità di applicare al processo tributario, in caso di lacune (ex art. 1, secondo comma, del D.Lgs. n. 546/1992) anche le norme del codice di procedura civile (purchè *compatibili*), possono trovare in concreto applicazione anche tutte le norme processuali ordinarie che disciplinano specificamente la fase di deliberazione della sentenza civile (artt. 276-277 cod. proc. civ.; 113-119 disp.att.). Peraltro le regole normative che disciplinano la fase deliberativa in gran parte trovano applicazione anche al momento della redazione per iscritto della sentenza, visto che in tale momento il Giudice estensore altro non fa che giustificare in forma pubblica una decisione già assunta nel segreto della camera di consiglio, ripercorrendo il procedimento logico seguito nella fase deliberativa.

I requisiti formali della sentenza come atto-documento sono elencati nell'art. 36 del D.Lgs. n. 546/1992, che riproduce sostanzialmente l'art. 132 c.p.c. Il primo, nell'ordine, è l'**intestazione** in senso lato (o **epigrafe**), ove si rinviene l'affermazione che la sentenza è pronunciata **in nome del popolo italiano**, nonché la vera e propria intestazione (in senso stretto) "**Repubblica Italiana**", e poi l'indicazione della **composizione del collegio**, delle **parti** e dei loro **difensori** (se vi sono). La redazione di tali elementi viene effettuata di solito dalle Segreterie delle Commissioni, anche se il Giudice estensore ha poi comunque l'onere di controllare che non siano stati commessi errori.

Segue poi la concisa esposizione dello **svolgimento del processo**, con le **richieste delle parti**. Quindi la succinta esposizione dei **motivi in fatto e diritto** della decisione, il **dispositivo**, la **data** della deliberazione e la **sottoscrizione** del presidente e dell'estensore. Tali elementi sono di esclusiva competenza del Giudice tributario e, insieme agli altri, delineano il normotipo della "**sentenza definitiva**", visto che il legislatore ha voluto escludere la possibilità di pronunciare nel processo tributario sentenze **parziali o non definitive** (art. 35, terzo comma, D.Lgs. n. 546/1992), per evitare eccessivi allungamenti dell'iter processuale.

### 4. Orientamenti generali della giurisprudenza.

La giurisprudenza ha elaborato alcune regole, di solito alquanto liberali, sulle conseguenze dei vizi che possono colpire i predetti requisiti strutturali. Gli aspetti più significativi di questo orientamento sono: a) la possibilità di considerare molti degli errori sulle parti costitutive della sentenza, in particolare riguardanti l'intestazione, come semplici **errori materiali**, soggetti soltanto a correzione con il procedimento ex art. 287 ss. c.p.c. (Cass. n. 10448/96; n. 8782/01), fino al caso limite della sentenza scritta a mano con **grafia difficilmente decifrabile** (salvo che lo scritto sia **assolutamente indecifrabile**, giacché in tal caso si concreta un'ipotesi di inesistenza del documento: Cass. n. 5071/96); b) la possibilità di desumere il comando contenuto nel **dispositivo attraverso la sua integrazione con la motivazione** (Cass. n. 677/98; n. 7380/97); c) la **prevalenza accordata alla motivazione** sulla formulazione letterale del dispositivo e sulle sue lacune; d) la coerente affermazione secondo cui **non occorrono formule sacramentali per la redazione del dispositivo**.

Tale orientamento non deve indurre, però, ad un atteggiamento lassista. Al contrario esso, ponendo in evidenza, indirettamente, la miriade di errori compiuti dai giudici tributari cui si cerca di rimediare, è il segno di una diffusa impreparazione, pigrizia, superficialità che vanno eliminate per quanto possibile.

## 5. Le attività redazionali di competenza del Giudice tributario.

A) Le richieste delle parti. Le **"richieste delle parti"** vengono indicate dall'art. 36 come un elemento strutturale autonomo della sentenza, successivo allo svolgimento del processo. Esse sono in effetti qualcosa in più delle conclusioni (che nella sentenza civile vengono autonomamente riportate subito dopo l'intestazione). Queste ultime, in materia tributaria, sono alquanto stereotipe e scarse, riducendosi di regola, per il contribuente, alla richiesta di annullamento dell'atto impugnato e, per l'Amministrazione, alla domanda di rigetto. Al contrario, le richieste tendono a coprire un'area maggiore, perché esse comprendono anche le eccezioni delle parti e quindi un materiale più vasto, ma anche più disperso fra i vari atti difensivi, non facilmente sintetizzabile in una distinta elencazione in calce all'intestazione. Ecco perché la legge affida al Giudice il compito di riassumere queste varie richieste nella stessa narrativa. Anche al difetto di questo requisito è possibile rimediare con il procedimento di correzione degli errori materiali, purché delle varie richieste la sentenza abbia tenuto comunque conto (Cass. n. 12036/00; n. 12475/99).

## 6. B) Lo svolgimento del processo.

Quanto allo **svolgimento del processo e all'indicazione dei fatti rilevanti della causa** si ritiene (Cass. n. 1944/01) che la mancata esposizione equivalga alla mancanza della motivazione in diritto, producendo la nullità della sentenza per impossibilità di individuare il *thema decidendum*. Lo svolgimento del processo ha la funzione di riassumere la vicenda sostanziale e processuale oggetto di causa, per chiarire su quale domanda il giudice è chiamato a decidere, ed illustrare l'esistenza e regolarità degli atti rilevanti del processo. Non occorre dare conto di tutte le attività processuali, ma in pratica è indispensabile quasi sempre indicare: i soggetti processuali; il contenuto del ricorso e in particolare le ragioni (*causa petendi*) e le richieste in esso dedotte (*petitum* ad es. annullamento o modifica dell'atto, condanna della P.A. al pagamento di una somma di denaro, ecc.); il contenuto dell'atto tributario impugnato; se l'Ufficio si sia regolarmente costituito; le ragioni che l'Ufficio eventualmente opponga a quelle del ricorrente e le eccezioni da esso formulate; le conclusioni rispettivamente assunte e le loro eventuali modifiche nel corso del processo; la eventuale partecipazione al processo di altri soggetti; le ragioni e le modalità del loro intervento in causa; la eventuale attività istruttoria svolta; la modalità della deliberazione (se a seguito di pubblica udienza o in camera di consiglio). In specifiche ipotesi, in cui abbiano rilievo ai fini del decidere, sarà opportuno anche indicare la data di notificazione dell'atto tributario impugnato (per valutare la tempestività dell'impugnativa); la data di

notifica e di deposito del ricorso (per valutarne tempestività e ammissibilità); eventuali precisazioni sulle date di costituzione delle parti; il verificarsi di alcuni fatti endo-processuali (sospensione o interruzione del processo, eventuale sospensione dell'atto impugnato, riunione di cause per connessione, ecc.); e se vi è stata la regolare comunicazione alle parti costituite dell'avviso di trattazione.

Quanto alla tecnica narrativa, la legge non detta particolari criteri, limitandosi ad esigere un'esposizione "**concisa**". E' preferibile comunque che la narrativa segua un'esposizione neutra, oggettiva e ordinata della storia del processo (a partire dall'atto introduttivo del giudizio - "*con ricorso notificato il ...*" - oppure, se si preferisce, dai fatti storici che lo abbiano preceduto - "*con avviso di accertamento notificato il...*" -). Quanto alla sentenza d'appello, la concisione implica che, nell'espone lo svolgimento del processo, l'estensore dia conto delle sole questioni rilevanti ai fini dell'impugnazione.

La motivazione è la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto della decisione (*ratio decidendi*) e quindi ne costituisce la parte critico-risostitutiva. Essa rappresenta per il giudice anche l'adempimento di un obbligo costituzionale (art. 111, primo comma Cost.), consentendo un controllo democratico sull'attività giudiziaria. Anche la tecnica della motivazione costituisce, sia pure appena abbozzato, un dato normativo, fissato dall'art. 118, comma 1 disp. att. c.p.c., che dispone: "*la motivazione della sentenza ... consiste nell'esposizione (dei fatti rilevanti della causa e) delle ragioni giuridiche della decisione*". Inoltre "*debbono essere esposte concisamente e in ordine le questioni discusse e decise dal collegio ed indicati le norme di legge e i principi di diritto applicati*", "*in ogni caso omettendo la citazione di autori giuridici*" (artt. 118 e 276 c.p.c.).

## 7. C) La motivazione.

E' principio fondamentale che il giudice debba pronunciare secondo diritto, salvo che la legge gli attribuisca il potere di decidere secondo equità, potere però insussistente in ambito tributario. Nel procedere a tale giudizio di diritto anche il Giudice tributario, come quello civile, ha il potere di **disapplicare l'atto amministrativo illegittimo** (art. 7, quinto comma, D.Lgs. 546/1992 e art. 5, allegato E, legge n. 2248/1865), disapplicazione che non determina però l'annullamento dell'atto, potere questo che spetta solo al giudice amministrativo su impugnazione diretta dell'interessato. La disapplicazione non riguarda peraltro solo la fattispecie degli *atti generali*, ma può investire anche *atti particolari*. Il potere di disapplicazione si estende addirittura alle norme di legge che costituiscono il presupposto dell'atto impugnato quando esse vengano giudicate *incompatibili* con l'*ordinamento comunitario*.

E' facoltativa la scelta del metodo espositivo (come quello "*alla francese*" del c.d. "*attendu*", tradotto in italiano con un participio passato tipo "*ritenuto che...*", seguito da brevi considerazioni in fatto e diritto; o come quello discorsivo, che si articola in più periodi). Nell'esame delle singole questioni si può poi seguire o la tecnica del sillogismo (premessa mag-

giore, costituita da una fattispecie normativa; premessa minore, costituita dal fatto che risulta dalle attività istruttorie; conclusione, tratta dalle premesse in via deduttiva), oppure il metodo dialettico (basato su tesi, antitesi e sintesi). Il metodo più spesso utilizzato nella pratica è quello del sillogismo con la premessa minore anticipata, che postula la previa enunciazione dei fatti rilevanti ai fini della decisione, così da fissare il quadro storico sul quale il giudice è chiamato a pronunciarsi. In materia tributaria questa attività di selezione dei fatti è abbastanza semplice, poiché la domanda consiste nella impugnazione di atti giuridici tipici (atti impositivi, provvedimenti di rigetto, silenzio-rifiuto). La esposizione dei motivi di fatto si traduce nella individuazione sia delle questioni di fatto su cui il giudice deve decidere (se un immobile è ad esempio destinato ad abitazione del proprietario), sia delle circostanze di fatto che condizionano la decisione in un senso o in un altro (ad es. le diverse caratteristiche fisiche che può avere un immobile ai fini della sua valutazione nel giudizio di congruità dei valori dichiarati dal contribuente). Segue poi l'**argomentazione giuridica** fondata su quei fatti. Quanto al linguaggio, esso dev'essere naturalmente chiaro e tecnico ma, per quanto possibile, anche semplice ed accessibile anche ai non addetti ai lavori. Ad ogni modo, la caratteristica fondamentale della motivazione è soprattutto la **concisione**, sinonimo di brevità e stringatezza. Naturalmente la concisione ha dei limiti, perché deve comunque essere esauriente (requisito della **completezza**) ed **autosufficiente**, ossia capace di indicare l'intero percorso logico seguito senza rinviare a fonti di conoscenza esterne. Non dimeno è alquanto diffuso il ricorso alla **motivazione per relationem**, ossia mediante richiamo al contenuto dell'atto impositivo impugnato, ovvero alle risultanze di un processo verbale di constatazione (o di verifica) che vi sia sotteso, o ad una relazione di un organo tecnico (come l' U.T.E), o a una precedente sentenza intervenuta sul medesimo oggetto (tipici i casi in cui già vi sia una sentenza in tema di imposta di registro e si debba decidere sull'INVIM con riferimento al valore del medesimo immobile; o l'evasione contestata abbia formato oggetto di sentenza penale per un corrispondente reato tributario). Anche se sconsigliabile, tale metodo non è inammissibile, purchè sia comunque integrato il requisito della **sufficienza** della motivazione, e cioè, nel rinviare ad un atto esterno, il giudice lo esamini, sia pure brevemente, alla luce delle argomentazioni contrapposte dei contendenti, in modo da farlo proprio (Cass. n. 9497/00; n. 990/20). Così si è ritenuto che fosse affetta da nullità la sentenza che, nel pronunciarsi sul reddito di un socio, aveva fatto mero rinvio alla decisione che avrebbe ancora dovuto emettere un altro giudice sul reddito della società (Cass. n. 13353/00); si è precisato però che se il socio non adduca contestazioni specifiche relative alla sua posizione, sia ammissibile fare rinvio alle argomentazioni svolte nella sentenza che abbia già deciso il reddito della società, posto che tale decisione comporta normalmente - per un vincolo di consequenzialità necessaria - l'identica conclusione per l'altra (Cass. nn. 15260/00 e 10410/98). Affetta da nullità è stata ritenuta invece la sentenza con cui ci si limitava a rinviare alle risultanze di indagini o verbali della Guardia di Finanza (Cass. nn. 990/00 e 580/99) e quella in cui il giudice di appello faceva semplice rinvio alla motivazio-

ne del giudice di primo grado (Cass. n. 4510/00).

La sentenza non deve poi eccedere le domande delle parti, perché - secondo il cd. **principio dispositivo** - il Giudice, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., deve pronunciare su tutta la domanda, ma non oltre i limiti di essa. Pertanto l'oggetto della controversia è circoscritto dai motivi di ricorso e dalle eccezioni delle controparti e il giudice non può pronunciarsi su domande o eccezioni non proposte. Deve quindi evitarsi anzitutto il vizio di **ultra o extra petizione**. A questo proposito deve ricordarsi che nel processo tributario, a **cognizione limitata** (poiché ha ad oggetto necessariamente la contestazione di un atto dell'amministrazione finanziaria), il ricorso introduttivo del contribuente è, come l'atto di appello, un atto di impugnazione, l'unica differenza essendo che il primo si propone contro un atto amministrativo e il secondo contro la sentenza emessa dalla commissione di primo grado. In entrambi i casi si verifica un **effetto devolutivo** limitato, nel senso che la commissione, di primo o secondo grado, è investita delle sole questioni che formano oggetto del rispettivo ricorso, e che devono essere proposte con esso a pena d'inammissibilità, per il carattere perentorio del termine entro cui l'impugnativa deve essere formulata. Pertanto non vi è la possibilità di modificare ed ampliare successivamente il tema del decidere (fatta comunque salva la possibilità di difese ulteriori, a seconda del concreto sviluppo che può assumere il contraddittorio: v. art. 24 secondo comma D.Lgs. n. 546/1992). Può invece considerarsi sempre possibile una modificazione in senso riduttivo della domanda. È bene ricordare che l'ufficio finanziario non può proporre dinanzi alle commissioni tributarie **domande riconvenzionali** (Cass. nn. 7407/01 e 8569/01). Tuttavia, anche al di là delle specifiche richieste del contribuente, vi è sempre un potere-dovere del giudice di valutare nella sua concretezza il merito della pretesa impositiva e di procedere ad una riduzione anche ove il contribuente non l'abbia specificamente domandata, senza con ciò incorrere in alcuna violazione. Si ritiene infatti che la giurisdizione tributaria non abbia (solo) carattere di **impugnazione-annullamento**, ma (anche) di **impugnazione-merito** (Cass. n. 2943/98): la pronuncia di annullamento, cioè, richiede che si versi in tema di vizi formali dell'accertamento (ad es. per il difetto di motivazione) o di atti pregressi su cui esso si fonda; mentre la decisione del giudice non avente ad oggetto l'atto, ma la fondatezza delle pretese (e cioè l' "*an*" e/o il "*quantum*" dell'imposta), attiene unicamente al merito della controversia e non comporta l'annullabilità degli accertamenti. In questa seconda ipotesi, quando venga riconosciuta la fondatezza delle censure del contribuente (relative ad esempio all'imponibile, o ai costi relativi alla sua attività, ecc.), deve emettersi non una pronuncia di mera illegittimità (e quindi di annullamento) degli avvisi di accertamento, ma di merito sull'ammontare delle imposte dovute dal contribuente in luogo di quelle accertate dall'Ufficio (Cass. n. 7791/01). Deve precisarsi che un vincolo per il potere decisorio del Giudice tributario è dato dal contenuto dell'atto impugnato, che impone di non superare il cd. **parametro adottato dall'ufficio**, ovvero l'elemento astrattamente giustificativo della pretesa fiscale (Cass. n. 6112/99).



Così, ad esempio, se vi è stato un accertamento sintetico, né l'ufficio finanziario, né il giudice potranno affermare fondata la pretesa ritenendola provata alla stregua di una determinazione analitica del reddito (Cass. n. 8569/01). Altro limite è dato dal fatto che la commissione tributaria non può attribuire al bene oggetto del processo tributario un valore inferiore a quello indicato o comunque non contestato dallo stesso ricorrente (Cass. n. 7649/00). Sempre e solo su espressa istanza di parte, e mai d'ufficio, il giudice può dichiarare non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione sia giustificata da obiettive condizioni d'incertezza (art. 8 D.Lgs. 546/92). Vizio contrario a quello di ultrapetizione è la **mancanza** di ogni motivazione, che rende nulla la sentenza quando non sia possibile individuare, nemmeno attraverso la lettura della parte espositiva, gli elementi sottoposti all'esame del giudice e da lui considerati (Cass. 2781/01). Invece in caso di **omissione** riguardante singoli punti, sarà configurabile l'omonimo vizio solo se essa verta su un punto di fatto della controversia di carattere "*decisivo*". Viziata è anche la motivazione **insufficiente**, inidonea cioè a far emergere il percorso logico seguito dal Giudicante. Tuttavia si è ritenuto che non integri tale vizio il puro e semplice riferimento, con l'affermazione della sua condivisione, ad un pregresso orientamento della giurisprudenza (specie di legittimità), già occupatasi del caso oggetto di decisione, risultando comunque indicate, in tale ipotesi, sia pure in modo conciso, le ragioni giuridiche poste a fondamento della decisione adottata (Cass. n. 3905/99). Con riguardo ad una decisione sostanzialmente fondata su una C.T.U. oppure su relazioni di organi tecnici dello Stato si è affermato che ben possano trovare applicazione anche nel processo tributario i principi elaborati nel processo civile, secondo cui l'obbligo di motivazione viene soddisfatto con il semplice richiamo alle conclusioni cui è pervenuto il nominato Consulente, purché la relazione peritale non risulti sostanzialmente contestata dalle parti in causa e contenga, in caso di osservazioni critiche delle parti, un'argomentata risposta alle stesse (Cass. n. 5778/88). Viene considerata sostanzialmente omessa la c.d. **motivazione apparente**, ossia quella che reca affermazioni puramente apodittiche ed autoreferenziali (limitandosi ad affermare, ad es., che "*appare fondato l'accertamento dell'ufficio*" oppure "*appare certamente congruo il valore dichiarato dal contribuente*": Cass. n. 12542/01). Altrettanto illegittima la motivazione **contraddittoria o incoerente**, come nel caso di attribuzione a qualche fatto di un significato fuori dal senso comune o del tutto inconciliabile con il suo effettivo contenuto; di insanabile contrasto tra le argomentazioni addotte; di contrasto tra motivazione e dispositivo.

Quanto all'**iter logico di formazione della decisione**, la regola che il legislatore pone (art. 276 c.p.c.) è che il giudice deve verificare anzitutto la presenza dei **presupposti processuali**, perché le **questioni pregiudiziali** devono essere decise prima delle altre. Tali presupposti possono riguardare le parti, l'organo giudicante o l'oggetto della controversia. Riguardano le parti: a) la regolare instaurazione del contraddittorio (l'atto introduttivo deve essere, cioè, giuridicamente esistente e non

affetto da nullità rilevabili di ufficio, deve essere regolarmente notificato alla parte contro la quale la domanda è formulata, ecc.); b) l'integrità del contraddittorio (litisconsorzio, ecc.); c) la capacità di essere parte (corrispondente alla capacità giuridica e però più ampia : comitati, associazioni, soc. di persone); d) la capacità processuale delle parti (art. 75 c.p.c.) (corrispondente alla capacità d'agire del diritto sostanziale); e) lo *jus postulandi* del procuratore che ha sottoscritto il ricorso (difesa tecnica); f) la rappresentanza processuale volontaria. A tale elenco si aggiungono anche le cd. *condizioni dell'azione*: g) legittimazione ad agire; e h) interesse ad agire; ciò perché, sebbene esse non attengano alla valida instaurazione del processo, precludono comunque l'esame della fondatezza della domanda del contribuente o, reciprocamente, della pretesa tributaria fatta valere dall'Ufficio con l'atto impugnato, allo stesso modo dei presupposti processuali. Attengono invece all'organo giudicante: i) la giurisdizione; l) la competenza (in ambito tributario viene però in rilievo la sola competenza per territorio; m) la regolare costituzione del giudice. Attengono infine all'oggetto della controversia: n) la cosa giudicata (da notare che nel processo tributario viene talora infondatamente invocata l'autorità del giudicato in relazione a una decisione, resasi definitiva, intervenuta per un periodo d'imposta antecedente a quello in discussione; la S.C. ha affermato, Cass. n. 1945/2001, che la sentenza definitiva, riguardando un distinto esercizio, non può avere alcun effetto vincolante in relazione a fatti aventi una diversa dimensione temporale); o) la litispendenza e i fenomeni assimilabili; p) altri impedimenti alla decisione di merito. Il giudice procederà ad esaminare tali questioni secondo la loro priorità logico-processuale alla luce del cd. **principio di assorbimento**, il quale implica che egli si astenga dal pronunciare su una questione assorbita, dopo aver deciso una questione assorbente, essendo sufficiente rendere esplicito questo rapporto di priorità logica. Emanerà una sentenza di **mero rito** quando giudichi mancante un presupposto processuale (e in ambito tributario sono in effetti numerose le possibilità che si giunga a questo tipo di decisione: potrà dichiararsi ad es. inammissibile il ricorso se proposto oltre il termine; una declaratoria d'inammissibilità può conseguire anche alla mancata osservanza di un ordine di integrazione del contraddittorio; ecc.). Nell'ambito delle questioni pregiudiziali l'ordine di esame è dettato dalla logica. Secondo una diffusa opinione prima vanno esaminate le questioni relative alla capacità della parti, alla costituzione delle stesse ed alla instaurazione del contraddittorio, e di seguito le questioni attinenti alla giurisdizione, alla competenza, e alla validità degli atti processuali.

Subito dopo le pregiudiziali, devono essere esaminate le **questioni preliminari di merito** (quelle cioè che sono idonee a risolvere la lite in via anticipata a prescindere dalla fondatezza sostanziale delle pretese e cioè del merito in senso stretto: decadenza, prescrizione, ecc.). Infine, il giudice procederà ad esaminare le **questioni di merito** vere e proprie. Anche nel processo tributario però la violazione dell'ordine della trattazione delle questioni di cui all'articolo 276 c.p.c. può costituire motivo di impugnazione solo quando si traduca in difetto di con-

sequenzialità logica fra questioni dipendenti (Cass. n. 7411/95).

Nel valutare le prove acquisite, il Giudice dovrà accertarsi in primo luogo che l'elemento probatorio sia stato acquisto ritualmente al processo e poi esaminarlo criticamente per accertarne verità, rilevanza ed efficacia dimostrativa. Principio consolidato è che la prova sia necessaria solo per i fatti espressamente o implicitamente contestati. La giurisprudenza è infatti costante nell'affermare che i fatti pacifici non necessitano di prova. Giova precisare che la contumacia non implica affatto ammissione dei fatti dedotti dall'attore, che non è perciò assolto dall'onere della prova dei fatti costitutivi della sua pretesa. Non vi è una regola generale sull'ordine di valutazione delle prove. Buona norma è quella di isolare le singole questioni e valutare le prove in relazione a ciascuna di esse. La regola è, in ordine a questo aspetto, quella dell'art 276 c.p.c.: prima le questioni logicamente pregiudiziali e poi le altre. I principi fondamentali che governano la valutazione delle prove sono espressi dagli artt. 115 e 116 c.p.c.: il giudice è vincolato all'iniziativa delle parti sia per quello che concerne la conoscenza dei fatti di causa, sia per ciò che attiene alla loro concreta dimostrazione. Si tratta, però, di una regola che soffre di eccezioni, data la presenza di disposizioni che conferiscono al giudice poteri di iniziativa probatoria (art. 7 D.Lgs. 546/1992). A parte ciò, il giudice è di regola libero di apprezzare e valutare le risultanze dell'istruzione probatoria da porre a base della decisione, ma si tratta di una libertà che deve essere affidata al suo "**prudente apprezzamento**", non un arbitrio, dunque, ma una attività che, oltre che dal valore delle prove legali, non può prescindere neppure dai valori espressi dal diritto e dalla coerenza logica. Criterio di carattere generale è quello secondo cui il giudice, sebbene non sia tenuto ad analizzare e discutere distintamente tutti i singoli elementi di prova acquisiti al processo, deve comunque tener conto, nella valutazione complessiva, delle circostanze decisive risultanti dal complesso probatorio e mettere in rilievo quanto è necessario per chiarire e sorreggere adeguatamente la *ratio decidendi* (Cass. n. 813/98). Deve poi ricordarsi che l'Amministrazione esercita l'azione tributaria già con l'emanazione dell'atto impugnabile. Pertanto il contribuente, nonostante formalmente appaia come attore (perché dà inizio al processo tributario), sostanzialmente è la parte convenuta (visto che si difende dalla domanda proposta dalla Amministrazione con l'atto impositivo). Ne discende che la prova dei fatti dedotti a sostegno della pretesa tributaria, pur non essendo richiesta come elemento costitutivo dell'atto di accertamento, dovrà invece essere fornita dall'Amministrazione in sede processuale quando, a seguito dell'opposizione del contribuente, si proceda alla verifica della fondatezza della pretesa tributaria, con la conseguenza che, in caso di mancato assolvimento di quest'onere, troverà accoglimento il ricorso del contribuente, mentre solo quando siano stati forniti indizi sufficienti per affermare l'obbligazione tributaria scatta l'onere del contribuente di proporre elementi in senso contrario (Cass. n. 10148/00; n. 989/97; n. 7991/96). Si è però precisato che, ai fini della determinazione del reddito di impresa, è onere del contribuente e non dell'ufficio finan-

## 8. Motivazione e prove.

ziario documentare l'esistenza dei costi deducibili, trattandosi di una componente negativa del reddito la cui effettività deve essere dimostrata tramite la contabilità di cui il contribuente, e non l'ufficio, dispone (Cass. n. 7867/97). Una volta dimostrata l'esistenza della voce adottata come costo (o come rimanenze o giacenze), spetterà all'Ufficio, che intenda rettificare il reddito provando la diversità dei corrispettivi reali da quelli dichiarati, spiegare le ragioni per le quali quella voce debba considerarsi indeducibile

In ambito tributario hanno un certo rilievo le **presunzioni**, ritenute ammissibili dalla S. Corte (Cass. n. 12854/97; n. 7867/97), sebbene l'art. 2729 c.c. ne escluda l'applicazione quando non sia possibile la prova per testimoni (come appunto nel processo tributario, nel quale è stata espressamente esclusa la ammissibilità della prova testimoniale: art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992). La **presunzione semplice** consente al giudice di arrivare alla conoscenza di un fatto ignoto (principale o secondario) a partire da un fatto noto attraverso un procedimento logico deduttivo fondato sulla normalità della sequenza causale. Essa si distingue dalla **presunzione legale** nella quale la "conseguenza" è stabilita dalla legge. L'art. 2729 c.c. stabilisce che le presunzioni "*non stabilite dalla legge*" possono essere ammesse solo quando sono "*gravi, precise e concordanti*". La scelta dei fatti noti che costituiscono la base della presunzione e il giudizio logico con cui si deduce l'esistenza del fatto ignoto sono riservati al giudice di merito e sottratti al controllo di legittimità (Cass. n. 4168/01). Il convincimento del Giudice può fondarsi, secondo la giurisprudenza, anche su una sola presunzione, purché grave e precisa, nonché su una presunzione che sia in contrasto con le altre prove acquisite se la sua precisione e gravità sia tale da rendere inattendibili gli elementi di giudizio ad essa contrari. Da evitare invece la cd. **doppia presunzione** (*praesumptio de praesumpto*).

Particolare attenzione deve porsi nel giudicare dell'efficacia di **prove formatesi in altri contesti**. In generale è possibile introdurre nel processo tributario ed utilizzare in motivazione le prove raccolte in un diverso processo (ad es. nel processo penale), che però hanno, nel processo tributario, il valore di semplici indizi. Tale possibilità ricorre anche se l'altro processo si sia svolto fra parti diverse (Cass. n. 2738/2001), ed anche se non siano state rispettate le regole di procedura ad esso proprie (così ad es. si è ritenuto che la mancanza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, prevista dall'art. 6, del D.P.R. 10 ottobre 1972, n. 633, per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell'ambito di un'indagine o un processo penali non determina, a parte le conseguenze di ordine penale o disciplinare a carico del trasgressore, la inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia stato fondato l'accertamento tributario, rendendo invalidi gli atti del suo esercizio o la decisione del giudice tributario: Cass. n. 3852/2001).

Diversa questione è quella dell'efficacia da riconoscere nel processo tributario ad una **sentenza penale** passata in giudicato in relazione ai fatti accertati in tale giudizio. Tale efficacia sussiste solo nei casi previsti dall'art. 654 c.p.p., cioè quando la sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione (e non di mero proscioglimento) sia stata pronunciata in

dibattimento (escluso quindi il rito abbreviato, il proscioglimento istruttorio ed il patteggiamento) e solo nei confronti dei soggetti che abbiano in concreto partecipato al processo penale assumendo effettivamente la qualità di imputato, parte civile costituita, responsabile civile costituito o intervenuto, e sempre che la normativa tributaria non ponga limitazioni alla prova del diritto controverso (Cass. n. 5730/98). Quanto alla sentenza di patteggiamento, vi è qualche contrasto sulla sua efficacia tra la giurisprudenza della Cassazione penale e quella della Cassazione tributaria. Per la prima non può farsi discendere da tale sentenza la prova dell'ammissione di una responsabilità da parte dell'imputato e ritenere detta prova utilizzabile in diverso procedimento (Cass. pen. n. 9332/95); per la seconda, invece, tale sentenza costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità (Cass. n. 2724/01). Resta inteso, come s'è detto poc'anzi, che lo stesso giudice tributario può operare la ricostruzione del fatto storico sulla scorta delle medesime circostanze già oggetto di esame nella sentenza penale, nonché sulla base degli stessi atti e delle stesse prove acquisite nel procedimento penale, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione di tali elementi (Cass. n. 12577/00; n. 12524/00).

I giudici tributari di merito sono muniti di ampi poteri istruttori (art. 7 D.Lgs. 546/92) e possono quindi anche acquisire "*aliunde*" gli elementi di decisione; tuttavia l'onere dell'Ufficio di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale può solo essere integrato, ma non integralmente sostituito, mediante l'utilizzo di tali poteri da parte dei giudici (Cass. n. 15214/2000). Dall'altra parte si è ritenuto che, nell'ipotesi in cui il contribuente deduca di aver presentato la dichiarazione dei redditi e pagato la relativa imposta, l'Amministrazione non possa limitarsi ad invocare l'applicazione delle regole sull'onere della prova, e la commissione tributaria non possa respingere il ricorso del contribuente rifiutando ogni indagine, ma debba procedere ad acquisire sia detta dichiarazione, che la documentazione relativa al pagamento dell'imposta (Cass. n. 1930/01). L'art. 115 c.p.c. stabilisce che, senza bisogno di altra prova, il giudice può porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza (cd. **fatto notorio**). Il fatto notorio deve però presentare un grado di certezza tale da apparire indubitabile ed incontestabile. La S. Corte ha escluso che possa rientrare nella categoria del fatto notorio il valore di un determinato immobile, allorché ne sia richiesta una precisa determinazione ai fini dell'individuazione della base imponibile di un tributo (Cass., n. 7181/99; n. 2808/97), mentre ha affermato la possibilità di ritenere notoria la conoscenza dell'esistenza, in un dato periodo, di una crisi edilizia e delle conseguenze sul valore degli immobili, al rialzo o al ribasso, alla luce della diffusione delle rilevazioni statistiche in materia economica (Cass. n. 8481/99).

Il risultato finale del giudizio determina l'applicazione dei principi in tema di spese processuali, in ordine alle quali l'art. 15 del D.Lgs. n.

546/1992 ha introdotto una disciplina analoga a quella processuale comune (art. 91 e ss. c.p.c.). Regola generale è che le spese debbano gravare sulla parte soccombente. La **soccombenza**, nel senso sotteso alla norma, è la difformità tra la decisione finale e la pretesa della parte che ha dato causa al processo o che nel processo abbia tenuto un comportamento ingiustificato. Tale regola fissa implicitamente il divieto di condanna della parte interamente vittoriosa (Cass. n. 5174/97). E' tuttavia possibile operare una **compensazione** totale o parziale delle spese a norma dell'art. 92 c.p.c., nel caso di reciproca soccombenza o di giusti motivi (determinati ad es. dalla novità della questione esaminata o da contrasti giurisprudenziali, ecc.). Prassi tributaria da stigmatizzare è quella di motivare apoditticamente la compensazione, o addirittura di non emettere proprio alcuna decisione sulle spese, vizio, questo, di "omessa pronuncia", insuscettibile di trovare giustificazione nella mancanza di una "nota specifica" (parcella) del difensore. Infatti se, a norma dell'art. 75 disp.att. c.p.c., il difensore, al passaggio in decisione della causa, deve produrre la nota spese, tuttavia anche in mancanza di essa il giudice liquida d'ufficio le spese secondo le risultanze degli atti (Cass. n. 1440/00), alla sola duplice condizione che la parte abbia comunque proposto la domanda di rimborso delle spese di lite e che non si ritenga di doverle compensare integralmente. Deve ricordarsi che, ai sensi dell'art. 46 D.Lgs. n. 546/1992 le spese nel giudizio estinto per cessazione della materia del contendere sono irripetibili; tale disposizione deroga alla disciplina comune, in cui, per i medesimi casi, vige il criterio di liquidazione delle spese secondo la c.d. *soccombenza virtuale*, che esige di valutare comunque quale parte sarebbe stata soccombente se non fosse intervenuta la causa estintiva. La Corte Cost. ha escluso la illegittimità costituzionale della norma sebbene palesemente dettata a favore del Fisco (C.Cost. n. 53/1998). Quanto al giudizio di appello, nel caso di conferma della decisione di primo grado la Commissione regionale, mentre è tenuta *ex lege* a provvedere sulle spese del giudizio di secondo grado in base all'esito dello stesso, può invece sindacare il provvedimento emesso al riguardo dalla Commissione di primo grado solo se esso abbia formato oggetto di specifico motivo di gravame. Invece nel caso opposto, di riforma, totale o parziale, della decisione di primo grado, la Commissione Regionale è tenuta, indipendentemente da uno specifico motivo di impugnazione, a provvedere sulle spese anche del giudizio di primo grado data l'accessorietà del provvedimento. Se le parti soccombenti sono più d'una, l'art. 97 c.p.c. prevede che ciascuna di esse risponda in proporzione del rispettivo interesse nella causa, ma facoltizza il giudice a pronunciare condanna solidale quando abbiano interesse comune, stabilendo che laddove la sentenza non statuisca sulla ripartizione questa si faccia per quote uguali. La liquidazione non può essere compiuta in modo globale per spese e competenze, dovendo invece essere eseguita in modo tale da mettere la parte interessata in grado di controllare se il giudice ha rispettato i limiti delle relative tabelle.

## 9. La pronuncia sulle spese.

Sulla base della motivazione il Giudice trarrà in via deduttiva una conclusione, costituente la decisione finale, da sintetizzare nel dispositivo, in cui vengono enucleati gli effetti giuridici della pronuncia. Il dispositivo deve informarsi a *coerenza, concisione, completezza, chiarezza ed univocità*. La sentenza di primo grado sarà di accoglimento, di parziale accoglimento o di rigetto del ricorso nel merito, ovvero d'inammissibilità, oppure, ancora, di estinzione del giudizio nei casi previsti dalla legge (per rinuncia al ricorso o per inattività delle parti, o per cessazione della materia del contendere). Nel dispositivo non devono inserirsi spunti di tipo motivazionale per giustificare la statuizione e quindi, ad esempio, nel caso di annullamento dell'atto impositivo, non si dovrà specificare la ragione di quest'ultimo (per intervenuta decadenza o per difetto di motivazione, ecc.). Poco corrette sono le statuizioni di merito limitate alla formula "*accoglie il ricorso*" senza indicare anche quale effetto ne consegua (annullamento dell'atto impugnato, condanna dell'amministrazione finanziaria al rimborso di specifici importi con gli interessi, riforma della decisione di primo grado e conseguente annullamento dell'atto impugnato o accertamento della validità dello stesso, ecc.), poiché, specie se il ricorso presenta plurime domande alternative, oppure se è suscettibile di accoglimento parziale, dalla mera pronuncia di accoglimento non è possibile sceverare quale sia il preciso effetto della sentenza. E' invece sufficiente la formula: "*rigetta la domanda del ricorrente*", stante la sua univocità. Il dispositivo della sentenza di appello sarà di conferma, ovvero di riforma (parziale o integrale) della sentenza impugnata. La stessa Commissione potrà anche rimettere la causa alla Commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata, ma solo nei casi di cui all'art. 59 del D.Lgs., la cui elencazione, al pari di quella prevista dagli art. 353 e 354 del codice di rito per il giudizio civile ordinario, deve intendersi come assolutamente tassativa.

La sentenza di **revocazione**, se accoglierà l'istanza, disporrà la revocazione, appunto, della sentenza denunciata, e deciderà il merito della causa, dettando gli altri provvedimenti consequenziali, in essi compresa una nuova pronuncia sulle spese. Nel dispositivo della sentenza di **ottemperanza** dovranno indicarsi specificamente e con la *massima* chiarezza le misure necessarie per dare attuazione alla sentenza rimasta ineseguita da parte dell'Ufficio.

La sentenza ha in realtà **due date**, una che si riferisce al momento in cui è pronunciata, e l'altra che si riferisce al momento del deposito in cancelleria. L'indicazione della **data di deliberazione** della sentenza, pur essendone un requisito formale, non è (a differenza dell'indicazione della data di pubblicazione, che ne segna il momento di acquisto della rilevanza giuridica) elemento essenziale di questo atto processuale (Cass. n. 13505/99). Peraltro nemmeno la mancanza della data di pubblicazione della sentenza è causa di nullità (o di inesistenza) della sentenza le volte in cui la cancelleria/segreteria abbia annotato l'avvenuta

pubblicazione della sentenza nel registro cronologico comunicando alle parti costituite l'avvenuto deposito della decisione, sì che la parte interessata abbia potuto tempestivamente impugnare la pronuncia a sé sfavorevole. (Cass. n. 8297/99).

#### **10. D) Il dispositivo.**

E' una formalità essenziale e non derogabile. La sentenza mancante di alcuna delle sottoscrizioni dei giudici che l'hanno deliberata è nulla. La sentenza va siglata anche su ogni pagina e tuttavia configura ipotesi di omessa sottoscrizione anche la firma apposta su ciascun foglio della sentenza, ma non in calce alla stessa, poiché ciò preclude la possibilità di individuare il magistrato autore del provvedimento nella sua globalità (Cass. n. 4564/95). Alla nullità consegue la rimessione della causa allo stesso giudice che ha pronunciato la sentenza viziata, perché riesamini il merito nella pienezza dei suoi poteri decisorii, senza limitarsi alla rinnovazione della redazione della sentenza, perché la nullità si estende anche al momento deliberativo, che, a seguito del deposito della sentenza, ha perso ogni autonomia. Dopo il deposito in cancelleria, non è consentito procedere ad integrazioni o correzioni della sottoscrizione da parte degli effettivi giudicanti; mentre è invece consentito provvedere all'integrale rinnovazione della sentenza da parte dello stesso collegio o dello stesso giudice monocratico che aveva riservato la decisione, la cui potestà di decidere non è consumata da un atto inesistente, mediante nuova deliberazione e redazione (Cass. n. 9661/93).

In caso di cassazione per violazione di norme di diritto il giudice di rinvio deve uniformarsi al principio di diritto espresso dalla Corte in sede rescindente, ferma restando la valutazione dei fatti ivi già accertati; quando invece la cassazione avviene per difetto o altri vizi di motivazione il giudice del rinvio è investito degli stessi poteri del giudice della sentenza cassata e quindi può valutare liberamente i fatti già accertati e può anche indagare su altri fatti e decidere su nuovi presupposti oggettivi.



**11. E) La data.**

**12. F) La sottoscrizione.**

**13. Cenni sulla sentenza in sede di rinvio.**

# Giurisprudenza a confronto

a cura di Massimo Scuffi

*La rubrica si propone di mettere a confronto e commentare, per singole materie, la giurisprudenza tratta dai massimari ufficiali per consentire di individuare le soluzioni emerse dalle decisioni delle varie commissioni. Lo scopo è quello di creare un metodo che contribuisca ad uniformare gli indirizzi per garantire una giustizia sempre più omogenea.*

## ICI

**Sentenza del 26/09/2003 n. 45 - Comm. Trib. Reg. Toscana - Sezione XI**

*Intitolazione:*

Ici - Soggetti passivi - Assegnazione della casa familiare a coniuge separato o divorziato - Diritto reale di abitazione - Non sussiste - Diritto personale di credito - Sussiste.

*Massima:*

Ai fini dell'Ici, l'assegnazione di un alloggio al coniuge separato o divorziato non costituisce un diritto reale di abitazione; quindi tale coniuge non rientra tra i soggetti passivi di imposta ex art. 3, comma 1, DLG 30.12.1992, n. 504.

Detta assegnazione costituisce solo un diritto personale di credito e cioè un semplice diritto di servirsi dell'immobile per effetto di una sentenza giudiziale.

**Sentenza dei 09/07/2003 n. 54 - Comm. Trib. Reg. Veneto - Sezione XV**

*Intitolazione:*

Ici - Cooperative agricole - Fabbricati rurali - Esenzione - Spetta.

*Massima:*

L'esenzione Ici per i fabbricati utilizzati dal singolo per lo svolgimento dell'attività agricola si estende anche all'ipotesi in cui il fabbricato è utilizzato da più agricoltori associati in cooperative.

**Sentenza dei 07/07/2003 n. 49 - Comm. Trib. Reg. Toscana - Sezione XXII**

*Intitolazione:*

Ici - Esenzioni - Società non commerciale - Attribuzione di diritto reale implicante trasferimento di soggettività passiva - Agevolazioni - Sussistenza.

*Massima:*

Ai fini della concessione dell'esenzione Ici prevista dall'art. 7, comma 1, lettera I), DLG 30.12.1992, n. 504, occorre che sia dimostrata l'attribuzione ad una società non commerciale di un diritto reale tale da implicare il trasferimento della soggettività passiva dell'Ici, oltre che, ovviamente, la necessità che la società stessa destini l'immobile esclusivamente all'esercizio di una delle attività elencate tassativamente nella citata norma.

**Sentenza dei 09/06/2003 n. 25 - Comm. Trib. Reg. Toscana - Sezione IXXX**

*Intitolazione:*

Ici - Atti attributivi o modificativi di rendite catastali per terreni e fabbricati - Notifica degli atti - Competenza dell'Ufficio del Territorio - Esclusa la competenza del Comune - Irrilevanza di convenzione che deroghi alla legge.

*Massima:*

Dalla legislazione vigente emerge che il procedimento accertativo ai fini Ici consta di due fasi compiute da due soggetti diversi, l'Ufficio del Territorio e il Comune impositore: l'Ufficio del Territorio accerta e notifica al contribuente e al Comune le rendite catastali (o nuove rendite) e il Comune, sulla base di tali rendite divenute definitive, applica il tributo. Ne consegue che è illegittimo un iter procedimentale in cui la notifica della rendita avvenga ad opera del Comune, a nulla rilevando la stipula di una convenzione che deroghi al dettato legislativo.

**Sentenza del 23/05/2003 n. 30 - Comm. Trib. Reg. Lazio - Sezione III**

*Intitolazione:*

Ici - Ambito di applicazione - Tassabilità dei terreni in P.R.G. non edificabili.

*Massima:*

Solo con la deliberazione dell'Ente Comunale che attribuisce la effettiva possibilità di edificazione è applicabile ai terreni l'Ici; l'inserimento di un'area in una zona P.R. non attribuisce alla stessa la qualità di effettivo ed attuale utilizzo edi-

ficatorio previsto dalla legge.

**Sentenza del 28/04/2003 n. 140 - Comm. Trib. Reg. Toscana - Sezione XVII**

*Intitolazione:*

Ici – Soggetti passivi - Diritto di superficie - Costruzione di immobili – Debenza dell'imposta – Grava sul superficiario.

*Massima:*

Nel caso in cui un soggetto in capo al quale sia stato costituito un diritto di superficie ex art 952 cc, costruisca un immobile sul medesimo suolo, ne diventa proprietario per la durata del diritto di superficie, e, di conseguenza, su di lui graverà l'imposta comunale sugli immobili.

**Sentenza del 22/04/2003 n. 10 - Comm. Trib. Reg. Toscana - Sezione XXIV**

*Intitolazione:*

Ici – Liquidazione ed accertamento - Attribuzione o modificazione di rendita catastale entro il 31.12.1999  
Liquidazione dell'imposta dovuta - Legittimità - Sussiste.

*Massima:*

E' legittimo l'avviso di accertamento e liquidazione, emesso per la maggiore imposta dovuta per i periodi precedenti al provvedimento di attribuzione o modificazione della rendita catastale, adottato entro il 31.12.1999. L'art. 74, L. 21.11.2000, n. 342, ha infatti escluso soltanto la debenza di sanzioni ed interessi in caso di atti di attribuzione o modificazione di rendita adottati entro il 31.12.1999.

**Sentenza del 21/03/2003 n. 31 - Comm. Trib. Reg. Campania - Sezione XII**

*Intitolazione n. 1*

Ici – Liquidazione e accertamento - Imposta comunale sugli immobili - Notifica di avvisi di accertamento relativi a diversi anni di imposta con unico atto – Illegittimità – Sussiste.

*Massima:*

La notifica con plico raccomandato e con unico atto di separati avvisi di accertamento Ici, relativi ad anni di imposta diversi e contrassegnati da diversi numeri di protocollo è affetta da nullità per violazione della disposizione contenuta nell'art. 137 cpc. a norma del quale la notificazione è eseguita mediante consegna al destinatario di copia conforme all'originale dell'atto da notificarsi. Ne consegue che più atti, spediti con unico plico, non possono ritenersi validamente notificati, atteso che la norma prevede la sola notificazione dell'atto e cioè, di un unico atto che possa essere sicuramente identificato senza timori di confusione.

**Sentenza del 11 7/03/2003 n. 105 - Comm. Trib. Reg. Campania - Sezione XXVIII**

*Intitolazione:*

Ici – Liquidazione ed accertamento - Ici – Notifica rendite catastali definitive

*Massima:*

Ai sensi dell'art. 74 della Legge 342/2000 per gli atti che abbiano comportato l'attribuzione o modificazione della rendita catastale, adottati entro il 31/12/1999 che siano recepiti in atti impositivi da parte dell'A.F. o degli Enti locali non divenuti definitivi, non sono dovuti sanzioni ed interessi, ma unicamente la maggiore imposta.

**Sentenza del 10/03/2003 n. 7 - Comm. Trib. Reg. Toscana - Sezione XIII**

*Intitolazione:*

Ici - Determinazione dell'imposta - Aliquote - Aliquota determinata con delibera della Giunta Comunale - Illegittimità - Sussiste.

*Massima:*

L'art. 6, DLG 30.12.1992, n. 504, come modificato dall'art. 3, comma 53, L. 23.12.1996, n. 662, prevede che l'aliquota dell'imposta Ici debba essere stabilita con deliberazione del Comune, mentre nel precedente testo lo stesso art. 6 attribuiva tale competenza alla Giunta Comunale.

L'art. 32, comma 2, lettera g), L. 08.06.1990, n. 142, sull'ordinamento delle autonomie locali attribuisce al Consiglio Comunale il potere deliberativo in materia di tributi ed in mancanza di una espressa previsione normativa che attribuisca il potere di determinazione dell'aliquota Ici alla Giunta Comunale deve intendersi che dall'anno 1997 tale potere sia devoluto al solo Consiglio Comunale. Di conseguenza, è illegittima la delibera della Giunta Comunale che ha determinato l'aliquota Ici per l'anno 1997.

**Sentenza dei 18/02/2003 n. 5 - Comm. Trib. Reg. Lazio - Sezione VI**

*Intitolazione:*

Ici – Base imponibile - Rendita catastale - Nuova determinazione della rendita - Notifica – Esclusione.

*Massima:*

L'art. 30, comma 11, della legge n. 488/1999, statuisce che con effetto dall'1/1/00 (e senza efficacia retroattiva) la nuova determinazione della rendita catastale debba essere portata a conoscenza del contribuente.

Pertanto è da ritenersi legittimo l'avviso di liquidazione Ici, per l'anno 1997, sulla base dei dati catastali portati a conoscenza del contribuente anche mediante pubblicazione della rendita all'albo pretorio, procedura regolare secondo la normativa previgente.

**Sentenza del 21/01/2003 n. 487 - Comm.Trib. Reg. Umbria - Sezione V**

*Intitolazione:*

Ici – Esenzione – Terreni di coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale - Edificabilità -Irrilevanza.

*Massima:*

Ai sensi dell'art. 9 DLG 30 dicembre 1992, n. 504, non sono assoggettati all'imposta comunale sugli immobili i terreni (ancorchè edificabili) posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale.

**Sentenza del 2/12/2002 n. 175 - Comm. Trib. Prov. di Como, Sez. V**

*Intitolazione*

Ici - Presupposto dell'imposta - Avviso di rettifica - Determinazione di un maggior imponibile - Valore medio di mercato – Legittimità – Sussiste.

*Massima:*

E' legittimo l'avviso di rettifica con il quale l'Amministrazione, accertata l'esistenza di un'area fabbricabile ex art. 2. comma 1. lett. c), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. ridetermina il maggior imponibile sulla base dei valori medi di mercato riportati dall'Ute per le zone omogenee dei territori limitrofi.

**Sentenza del 12/2/2002 n. 16 - Comm. Trib. Prov. di Roma, Sez. XXIII**

*Intitolazione:*

Accertamento e liquidazione - Violazioni e sanzioni - Avviso di accertamento di maggior imposta - Sanzioni e interessi a seguito di attribuzione di rendita catastale definitiva - Illegittimità parziale - Non dovuti interessi e sanzioni.

*Massima:*

La ricorrente contesta il pagamento della maggiore imposta (Ici) oltre sanzioni e interessi a seguito di attribuzione di rendita catastale definitiva da parte dell'Ute di Rieti della quale ne sarebbe venuto a conoscenza solo con la notifica dell'atto impugnato. L'articolo 74 della legge 21 novembre 2000 n. 342, il cosiddetto "collegato" alla legge finanziaria dell'anno 2000, stabilisce che per gli atti di attribuzione o modificazione delle rendite adottate entro il 31 dicembre 1999, recepiti in atti impositivi, non sono dovuti interessi e sanzioni per tutti i periodi antecedenti, durante i quali l'imposta è stata versata sulla base della rendita catastale presunta. Pertanto nel caso di specie la contribuente dovrà corrispondere la sola differenza di imposta tra quella accertata e quella pagata.

**Sentenza del 31/8/2002 n 491 - Comm. Trib. Prov. di Frosinone, Sez. IV**

*Intitolazione:*

Ambito di applicazione - Soggetti passivi - La soggettività passiva al pagamento dell'Ici sussiste anche per il solo diritto di superficie

*Massima:*

L'articolo 952 del Codice civile, contemplando la costituzione del diritto di superficie, stabilisce che il proprietario di un fondo può concedere ad altri il diritto di fare e di mantenere al di sopra del suolo una costruzione, acquisendone la proprietà, ovvero può alienare, separatamente dalla proprietà del suolo, la proprietà della costruzione già esistente. Gli articoli 1 e 3 del Dlgs 504/1992 (nella formulazione in vigore prima delle modifiche effettuate con l'articolo 58 del Dlgs 446/1997) dispongono che il tributo Ici gravi sui proprietari di terreni agricoli, aree fabbricabili e fabbricati, ovvero, in caso di superficie, enfiteusi o locazione finanziaria sui concedenti con rivalsa verso i superficiari, entiteuti o locatari.

**Sentenza del 22/10/2002 n. 147 – Comm. Trib. Prov. di Rieti, Sez. I**

*Intitolazione:*

Liquidazione e accertamento - Notifica avviso di accertamento e/o liquidazione a mezzo del servizio postale - Decadenza - Vale la data di ricevimento e non quella di spedizione.

*Massima*

L'effetto impeditivo della decadenza in materia di Ici non si determina con l'emissione dell'avviso di accertamento (o di liquidazione), ma solo ed esclusivamente con la notifica dello stesso entro un certo termine. Quindi nel caso di notifica dell'avviso a mezzo del servizio postale, non esaurendosi il procedimento di notifica con la spedizione dell'atto, ma perfezionandosi con la consegna del relativo plico al destinatario e costituendo l'avviso di ricevimento, prescritto dall'articolo 149 del Cpc, il solo documento idoneo a provare la consegna, l'identità della persona a mani della quale è stata eseguita e la data, la decadenza si matura se il ricevimento dell'avviso da parte del destinatario è avvenuto oltre il termine previsto dalla legge per la notifica.

**Sentenza del 3/6/2002 n. 51 - Comm. Trib. Prov. di Brescia, Sez. XVI**

*Intitolazione:*

Ici - Liquidazione dell'imposta - Mancata comunicazione diretta della nuova rendita catastale da parte dell'Ute - Nullità dell'avviso di liquidazione - Non sussiste.

*Massima:*

L'attribuzione di rendita catastale da parte dell'Ute che non venga comunicata direttamente mediante notifica ai proprietari ma affissa all'albo pretorio del Comune, non rende illegittimo l'avviso di liquidazione, in quanto, attraverso l'affissione, il contribuente ne ha una conoscenza effettiva che gli consente di procedere con l'eventuale impugnazione nel ter-

mine previsto dalla legge.

**Sentenza del 6/12/1999 n. 815 – Comm. Trib. Prov. di Bologna, Sez. XVI**

*Intitolazione:*

Ici – Silenzio rifiuto su istanza di rimborso - Soggetto legittimato a ricevere la comunicazione dell'avviso di trattazione.

*Massima:*

Non è rilevabile alcun difetto di rituale costituzione del contraddittorio nei casi in cui la comunicazione dell'avviso di trattazione sia fatta al comune competente. L'omissione dell'avviso di trattazione nei confronti della D.R.E., cui si deve imputare il provvedimento impugnato, va giudicata priva di effetti processuali ai fini della instaurazione del contraddittorio, non essendosi questa costituita. L'avviso di trattazione è dovuto, infatti, solo al legittimato passivo che si sia tempestivamente e ritualmente costituito (art. 41 primo comma D.Lgs 546/92).

**Sentenza del 7/3/2000 n. 243 - Comm. Trib. Reg. di Bologna, Sez. II**

*Intitolazione:*

Ici – Soggetti passivi - Immobile costruito su suolo comunale concesso in superficie - Rimborso Ici 1993 (D.M. 24.09.99 n. 367).

*Massima:*

Ai sensi dell'art. 3 primo comma D.Lgs. 504/92, l'Ici è dovuta dal proprietario superficiario del fabbricato, restando esclusi da detta imposta i comuni concedenti proprietari del suolo. Per effetto della costituzione del diritto di superficie, la proprietà della costruzione rimane distinta e separata rispetto alla proprietà del relativo suolo sottostante; conseguentemente il soggetto passivo dell'ICI sul valore del fabbricato è, a decorrere dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione, la cooperativa proprietaria del fabbricato medesimo. Nella fase antecedente (dalla data della concessione fino all'ultimazione dei lavori di costruzione) soggetto passivo è il proprietario dell'area concessa in superficie. Se proprietario dell'area è il Comune (l'area insiste interamente o prevalentemente sul suo territorio), il concedente, (il Comune stesso) ai sensi dell'art. 4 c. 1 D.Lgs 504/92, non è tenuto al pagamento dell'Ici sul valore dell'area medesima. Spetta al Comune rimborsare l'imposta versata e non dovuta per l'anno 1993 (D.M. 24.09.99 n. 367).

**Sentenza del 10/6/2000 n. 74 - Comm. Trib. Prov. di Rimini, Sez.I**

*Intitolazione:*

Ici - Avvisi di accertamento anni dal 93 al 96 - Mancata notifica presso la residenza dei contribuenti - Mancata comunicazione nel termine di cui all'art. 11 primo comma del D.Lgs. 504/92 - Parziale accoglimento del ricorso.

*Massima:*

Dall'entrata in vigore della legge 488/99 la comunicazione delle nuove rendite deve essere effettuata, sotto pena di nullità dell'Ici e di ogni altro tributo dipendente dall'attribuzione di rendita, a mezzo del servizio postale con modalità idonee a garantire l'effettiva conoscenza da parte del contribuente. Circa l'efficacia retroattiva della legge va osservato che, l'invalidità della comunicazione effettuata attraverso l'albo pretorio è limitata alle sanzioni senza coinvolgere l'imposta principale.

**Sentenza del 1/6/2000 n. 16 - Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, Sez.VII**

*Intitolazione:*

Avvisi di accertamento conseguenti a errata interpretazione dell'art. 5 comma 3 D.Lgs. 504/92 - Rigetto del ricorso.

*Massima:*

L'atto con il quale viene modificata la rendita di un immobile è da considerarsi rettifica che ha efficacia ex tunc. Non è legittimo, pertanto, fare riferimento, per la determinazione dell'imposta, ai valori indicati in bilancio. Qualora ciò si verificasse, si commette violazione per dichiarazione infedele. Nel caso di specie non risulta invocabile il comma 3 dell'art. 5 dei D.Lgs. 504/92 perché l'immobile non risulta "iscritto in catasto".

**Sentenza del 17/7/2000 n. 91 - Comm. Trib. Prov. di Modena, Sez.VII**

*Intitolazione:*

Ici – Ambito di applicazione - Piano regolatore generale e qualificazione di un'area come edificabile - Anno di imposizione - Valore imponibile - D.Lgs 504/92.

*Massima:*

L'esistenza di un PRG che qualifica un'area come edificabile è, alla luce della legge Ici, presupposto sufficiente alla legittima imposizione fiscale. La base imponibile, ai fini della determinazione dell'Ici, è data dal valore dell'area fabbricabile al 1 gennaio dell'anno di imposizione. La legge prevede un ingresso nello status di bene assoggettato al tributo con annualità piene non frazionabili. Pertanto un'area, edificabile a far data dall' 1/6/93, diventa materia imponibile dall' 1/1/94 e la proprietà è tenuta a corrispondere l'imposta a partire da tale anno. Ai fini della determinazione del valore, l'inclusione di un'area nel PRG come area edificabile è ben lungi da far sorgere, in capo alla proprietà, un diritto soggettivo ad edificare, ravvisando dottrina e giurisprudenza in tale circostanza un semplice interesse legittimo. Tale differenza ha anche un contenuto economico che si riflette sul valore imponibile dell'imposta in argomento.

**Sentenza del 7/8/2000 n. 36 - Comm. Trib. Prov. di Piacenza, Sez.IV**

*Intitolazione:*

Ici - Base imponibile - Area fabbricabile in piano particolareggiato utilizzata come terreno agricolo - Ici.

*Massima:*

Ai fini Ici il valore venale del bene viene determinato secondo indicazioni di cui all'art. 59 D.Lgs 446/97. in analogia con quanto previsto col meccanismo del cosiddetto accertamento automatico sulla base delle rendite catastali ai fini dell'imposta di registro. E' indifferente, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs 504/92, che il bene sia inserito in un piano particolareggiato o sia dotato o meno di opere di urbanizzazione.

## **IRAP**

### **Sentenza del 03/11/2003 n. 34 - Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna - Sezione XXXV**

*Intitolazione:*

Irap - Rappresentante di commercio – Fattispecie - Esclusione.

*Massima:*

Non è soggetta ad IRAP l'attività del rappresentante di commercio svolta senza la collaborazione di personale e con l'utilizzo di modesti capitali.

### **Sentenza del 17/07/2003 n. 50 - Comm. Trib. Reg. Lazio - Sezione VII**

*Intitolazione:*

IRAP – Presupposto dell'imposta - Avvocato - Autonoma organizzazione - Presupposti - Verifica di fatto - Necessità

*Massima:*

La sussistenza o meno di un'attività autonomamente organizzata di un professionista deve essere verificata in base alla documentazione prodotta.

L'attività di avvocato in uno studio locato, senza avvalersi della collaborazione di dipendenti o procuratori di qualsiasi tipo, interni o esterni, può ritenersi sufficiente per provare l'inesistenza di un'organizzazione autonoma e, quindi, l'attività del ricorrente non può essere assoggettata ad IRAP.

### **Sentenza del 20/05/2003 n. 5 - Comm. Trib. Reg. Piemonte - Sezione XII**

*Intitolazione:*

Irap – Presupposti – Attività autonomamente organizzata - Accertamento caso per caso.

*Massima:*

La sussistenza dei presupposti che legittimano l'applicazione dell'IRAP (id est, attività autonomamente organizzata da professionista) deve essere riscontrata con un'analisi economica e qualitativa dell'attività organizzata da effettuare caso per caso.

### **Sentenza del 24/03/2003 n. 9 - Comm. Trib. Reg. Toscana - Sezione XXXIII**

*Intitolazione:*

Irap – Rimborsi - Rimborso a professionista con attività organizzata con collaboratori e beni strumentali - Non compete.

*Massima:*

Un'attività professionale svolta con l'impiego di beni strumentali che rappresentino un significativo impiego di capitale e l'ausilio di collaboratori dipendenti ed esterni realizza il presupposto dell'autonoma organizzazione ai fini dell'assoggettamento all'imposta regionale sulle attività produttive. Di conseguenza, non è dovuto il rimborso dell'imposta al professionista che eserciti la sua attività organizzata con l'ausilio di collaboratori e di beni strumentali di consistente valore.

### **Sentenza del 18/03/2003 n. 26 - Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna - Sezione XXXV**

*Intitolazione:*

IRAP – Presupposti - Individuazione - Fattispecie medico odontoiatra.

*Massima:*

Ai fini dell'assoggettamento all'IRAP del professionista, il profilo organizzativo dell'attività professionale non costituisce requisito qualificante dell'attività dello stesso professionista iscritto ad una professione in relazione alla quale è richiesto l'esame abilitazione (cd. attività protetta) poiché, complesso o meno che sia tale profilo organizzativo, l'attività non potrà mai svolgersi senza la presenza personale del professionista abilitato e la struttura organizzativa da sola non potrà mai supplire alla sua assenza personale (fattispecie in tema medico odontoiatra).

### **Sentenza del 03/02/2003 n. 2 - Comm. Trib. Reg. Toscana - Sezione XXX**

*Intitolazione:*

Irap – Silenzio rifiuto su istanza di rimborso proposta da società sedente all'estero ma con rappresentante legale in Italia - Mancanza di stabile organizzazione - Inapplicabilità del tributo - Sussiste.

*Massima:*

Un mero ufficio acquisti o un ufficio di rappresentanza non determina, per l'impresa non residente, l'assoggettamento all'Irap, poiché non sussiste una stabile organizzazione nell'accezione individuata dallo schema OCSE e dalla Convenzione Italia - U.S.A. per evitare la duplice imposizione (nella specie, il P.V.C. della Guardia di Finanza aveva constatato un volume di affari pari a zero ed attività limitata allo studio del mercato italiano ed all'assistenza per gli acqui-

sti, con spese di gestione a carico della casa madre, che inviava periodicamente i fondi necessari, sicché l'ufficio in questione era da ritenersi giuridicamente configurabile come semplice "ufficio di osservazione", privo quindi di stabile organizzazione in Italia e perciò non soggetto ad Irap).

**Sentenza del 19/7/2002 n. 328 - Comm. Trib. Prov. di Roma, Sezione LIII**

*Intitolazione:*

Irap - Presupposti - Autonoma organizzazione - Necessità - Professionista non organizzato - Prevalenza dell'attività intellettuale sul complesso strumentale - Soggettività passiva Irap - Esclusione

*Massima:*

Alla luce delle argomentazioni svolte dalla Corte Costituzionale con sentenza 156/01 non è dovuta l'Irap nel caso di attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione (nella fattispecie non è dovuta l'Irap per mancanza del presupposto, non essendo il requisito dell'organizzazione prevalente rispetto all'attività intellettuale del professionista).

**Sentenza del 18/11/2002 n. 170 - Comm. Trib. Prov. di Como, Sezione V**

*Intitolazione:*

IRAP - Rimborso - Richiesta di rimborso dell'imposta assolta per mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione dell'attività professionale - Assenza della prova da parte del contribuente - Accoglibilità del ricorso - Non sussiste

*Massima:*

E' il contribuente che richiede il rimborso dell'imposta assolta per l'attività professionale esercitata che ha l'onere di provare che tale attività non presenta il requisito dell'autonoma organizzazione che costituisce presupposto necessario per l'applicazione della stessa imposta. In mancanza di tale prova il ricorso non può essere accolto.

**Sentenza del 24.1.2003 n. 60 - Comm. Trib. Prov. di Milano, Sezione XXXI**

*Intitolazione:*

IRAP - Presupposti impositivi - Lavoro autonomo - Quadro re. - Non sussiste

*Massima:*

L'assoggettamento ad IRAP del valore aggiunto prodotto (VAP) da ogni tipo di attività autonomamente organizzata sia essa di carattere imprenditoriale o professionale (tassazione ritenuta pienamente conforme ai principi di eguaglianza e capacità contributiva dalla Corte Costituzionale con sentenza 156/2001) richiede - per quanto concerne il lavoro autonomo dove l'elemento organizzativo non è di per sé connaturato all'attività svolta come avviene nell'impresa - una organizzazione di capitale o lavoro altrui.

E' necessario pertanto verificare caso per caso (questione di fatto questa rimessa al giudice) se la attività professionale svolta implichi o meno «autonoma organizzazione» secondo la nozione dell'art.2 Dlgs 446/97 poiché da tale imprescindibile verifica dipende l'esito della domanda di restituzione dell'IRAP condizionata dall'accertata inesistenza dei suoi presupposti.

Ove si tratti di lavoro autonomo-professionale, di «autonomia organizzativa» dei mezzi di produzione suscettibile di creare valore aggiunto tassabile si può parlare solo in presenza di un «contesto aziendale» di supporto denotante almeno una «potenziale fungibilità», strutturato cioè in modo tale da essere in ipotesi in grado di funzionare e progredire anche senza uno specifico apporto intellettuale dell'interessato.

Al contrario l'IRAP non è dovuta quando dal quadro RE della dichiarazione dei redditi si desuma che l'attività di lavoro autonomo esercitata si avvale esclusivamente di fattori di «dotazione necessaria» per l'esercizio della professione senza impiego di altri beni strumentali od ausilio di collaboratori e/o dipendenti. Tali dati confortano infatti l'assunto dell'esistenza di una struttura tecnica strettamente dipendente dalla figura del soggetto che la gestisce siccome connessa al normale esercizio della sua attività ed incapace come tale di funzionare autonomamente senza il di lui contributo personale.

**Sentenza del 24.1.2003 n. 59 - Comm. Trib. Prov. di Milano, Sezione XXXI**

*Intitolazione:*

IRAP - Presupposti impositivi - Reddito d'impresa - Sussiste

*Massima:*

Solo per il lavoro autonomo-professionale in cui la prestazione personale del contribuente è di regola l'elemento essenziale si impone la verifica di debenza dell'IRAP.

Al là del limitativo orientamento ministeriale che rimanda a categorie astratte di possibili esenzioni (lavoratori dipendenti, attività assimilate lavoratori occasionali) resta pur sempre l'attività professionale quella che può essere ontologicamente svolta anche in assenza di autonoma organizzazione.

Tale requisito è invece intrinseco ed immanente ad ogni altra attività a connotato imprenditoriale (prevalga o meno l'intuitus personae) quale quella rientrante nelle categorie dell'art.2195 cc richiamato dall'art.51 del TU 915/1986 in tema di reddito di impresa.

La parziale apertura dalla Corte Costituzionale (che ha ripetutamente ribadito la legittimità del meccanismo impositivo IRAP su ogni attività autonomamente organizzata sia essa di natura imprenditoriale o professionale) riguarda infatti esclusivamente il lavoro autonomo dove l'organizzazione è elemento accidentale che può di fatto mancare quando l'attività si esaurisca in prestazioni personalmente disimpegnate del professionista.

# IL COMMENTO

## Giudizio di ottemperanza: ancora dubbi sulla competenza

di Daniela Gobbi

Vice Presidente di Sezione CTR Emilia Romagna

Due recenti sentenze, la Sent. n. 328 del 17 giugno 2003, e la Sent. n.1813 del 20 gennaio 2003, emesse, rispettivamente, dalla Commissione tributaria Provinciale di Napoli e dalla Commissione tributaria Regionale di Napoli, ripropongono un tema noto agli operatori del diritto in materia di competenza delle Commissioni tributarie in sede di giudizio di ottemperanza. Le sentenze, di cui si riportano di seguito le massime, affrontano il problema e lo risolvono in modo diametralmente opposto. A) Comm. Trib. Prov. di Napoli, Sez. XX, Sent. n. 328 del 17 giugno 2003.

-La competenza in tema di giudizio di ottemperanza spetta alla Commissione tributaria provinciale allorché la sentenza da essa pronunciata sia diventata definitiva per mancanza di impugnazione; spetta, invece, alla Commissione tributaria regionale ove sia stato proposto appello avverso la decisione di I grado e la Commissione regionale si sia pronunciata sul merito del gravame con sentenza passata in giudicato.

-Il ricorso per ottemperanza deve essere proposto davanti alla Commissione tributaria Regionale anche laddove la pronuncia emessa da quest'ultima abbia confermato,

con sentenza passata in giudicato, la decisione della Commissione tributaria Provinciale; la sentenza di appello infatti, assorbe e sostituisce quella di I grado anche nel caso in cui non provveda a riformarla.

B) Comm. Trib. Reg. di Napoli, sez. I - Sent. n. 1813 del 20 gennaio 2003.

-Il giudizio di ottemperanza degli obblighi derivanti da sentenza passata in giudicato della Commissione tributaria Regionale, di conferma della pronuncia della Commissione tributaria Provinciale, deve essere proposto davanti a quest'ultima, ai sensi dell' art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992.

\* \* \* \* \*

1) Il problema della competenza, non è nuovo; si pose anche con riferimento alle pronunce delle "vecchie" Commissioni tributarie.

Le sentenze citate riguardano richieste di ottemperanza di sentenze, passate in giudicato, assunte dalle Commissioni tributarie dopo il 1996. La precisazione è importante perché il problema della definizione della competenza ha accompagnato il giudizio di ottemperanza sin dalla prima ora. Quando entrarono in funzione le "nuove" Commissioni tributarie



Provinciali e Regionali uno dei quesiti che emerse fu quello di stabilire a quale Organo ci si doveva rivolgere per ottenere l'ottemperanza delle sentenze emesse dalle vecchie Commissioni di primo grado, di secondo grado e dalla Commissione Centrale.

Mancando una norma transitoria, la risposta fu affidata alla interpretazione giuridica dell'istituto e delle norme vigenti. L'orientamento prevalente fu favorevole alla competenza delle nuove Commissioni. Non mancarono, tuttavia, voci discordanti che continuarono a proclamare la competenza dell'autorità amministrativa. La Commissione tributaria Provinciale di Pisa [1] ritenne applicabile l'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 anche alle decisioni delle vecchie Commissioni tributarie, motivando tale decisione alla luce della natura processuale della norma in parola, da cui ne deriva un carattere immediatamente applicativo. La Commissione osservò che "il D.P.R. n. 636/1972, aveva riconosciuto carattere giurisdizionale alle Commissioni tributarie pertanto le decisioni pronunciate dalle stesse avevano valore di giudicato e come tali formavano giudicato sia in senso processuale (art.324 c.p.c.) che in senso sostanziale (art. 2909 c.c.). La Commissione tributaria Regionale di Venezia [2], viceversa, si pronunciò a favore della competenza del Giudice Amministrativo argomentando la sua tesi sulla base di due considerazioni: la prima, che vedeva nell' art.70 del D.Lgs. n. 546/1992 una novità sostanziale della riforma la cui portata era strettamente legata ai poteri delle nuove Commissioni tributarie; la seconda, che la mancanza di una norma transitoria ribadiva la novità della norma e la sua applicabilità a partire dall'entrata in vigore delle nuove Commissioni e con riferimento alle sole pronunce di questi nuovi Organi giurisdizionali. La Commissione, osservava che "il giudizio di ottemperanza ex art. 70 non poteva essere considerato uno strumento generalizzato applicabile anche alle decisioni delle vecchie Commissioni tributarie, poiché la norma prevedeva la competenza dello stesso giudice che ha emesso la sentenza". La decisione della Commissione Provinciale di Pisa aveva prospettato una lettura della norma più ampia ipotizzando da subito un'unitarietà della competenza. La Commissione tributaria Regionale di Venezia, per i giudizi pregressi, prevedeva la

sopravvivenza della competenza del giudice amministrativo per l'ottemperanza dei giudicati formati prima del 1° aprile 1996. La questione della competenza si pose anche verso le sentenze emesse dalla Commissione Centrale. Il Consiglio di Stato con una sua nota sentenza [3] confermò la Giurisdizione del giudice amministrativo. Secondo il Consiglio di Stato "il Tribunale amministrativo Regionale Lazio era competente a decidere sull'ottemperanza al giudicato formatosi su una decisione della Commissione tributaria Centrale emessa prima del 1° aprile 1996" il Tribunale amministrativo regionale della Campania, si era pronunciato precedentemente [4] dichiarando il difetto di giurisdizione per l'ottemperanza delle decisioni emanate dal giudice tributario con il vecchio rito; il Tar aveva inoltre qualificato "l'art. 70 norma generale applicabile a tutti i giudizi e non solo a quelli istituiti dopo il 1996". Stesso orientamento aveva assunto il Tribunale Amministrativo regionale della Lombardia[5]: "il giudice amministrativo di legittimità è incompetente a disporre l'ottemperanza delle decisioni tributarie siano esse qualificate come 'decisioni' o come 'sentenze'" i dubbi furono sciolti dalla Suprema Corte che con la recente pronuncia a Sezioni unite ha definitivamente risolto il dilemma [6]: "la competenza giurisdizionale attribuita, ai sensi dell'art. 70 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in ordine al nuovo istituto del giudizio di ottemperanza nel processo tributario alle Commissioni tributarie provinciali e regionali di nuova istituzione deve essere estesa, sulla base dello stesso art. 70 citato e del complessivo sistema delle disposizioni del D.Lgs. n. 546 del 1992, nonché in coerenza con la intentio legis (in assenza di una espressa disposizione di diritto intertemporale), anche relativamente alle decisioni delle sopresse Commissioni tributarie di cui al previgente regime, comprese quelle della Commissione tributaria Centrale con esclusione della giurisdizione del giudice amministrativo".

2) Accertata la competenza delle Commissioni tributarie a decidere sull'ottemperanza delle sentenze tributarie passate in giudicato, resta da definire qual è il criterio a cui fare riferimento per individuare la Commissione competente (Provinciale e/o Regionale). Il problema non si pone, è ovvio, nel caso in cui la sen-

tenza di cui si chiede l'ottemperanza sia stata resa dalla Commissione provinciale e sia passata in giudicato per mancata impugnazione. Si pone, invece, in tutti i casi in cui il giudizio si sia protratto per più di un grado. I criteri da adottare per individuare la competenza delle Commissioni avanti alla quale proporre l'ottemperanza, sono due: il criterio della "appartenenza"; il criterio della "assorbimento o sostituzione". Il primo metodo richiede la ricostruzione del percorso processuale fino a risalire alla Commissione Tributaria che ha la "paternità" della sentenza diventata definitiva. Con il secondo sistema, invece, basta verificare la presenza dell'appello per affermare che la sentenza del grado superiore ha preso il posto della sentenza precedente, ancorché l'abbia integralmente confermata. Nelle fattispecie in esame i due contribuenti si erano rivolti alle Commissioni tributarie per ottenere l'ottemperanza di una sentenza passata in giudicato. Le sentenze di cui i contribuenti chiedevano l'ottemperanza erano sentenze che Commissione Regionale della Campania aveva confermato integralmente. Il primo contribuente aveva presentato ricorso alla Commissione tributaria Provinciale di Napoli (individuando la Commissione secondo il principio dell'appartenenza), l'altro contribuente si era rivolto alla Commissione Regionale della Campania applicando il criterio dell'assorbimento. Le Commissioni tributarie, ciascuna per proprio conto, hanno respinto i ricorsi dichiarandosi incompetenti. La Commissione Provinciale di Napoli ha ritenuto che la competenza debba essere definita in base al principio dell'assorbimento e della sostituzione. La Commissione regionale della Campania si è dichiarata incompetente perché ha ritenuto che l'ottemperanza segue il principio dell'appartenenza della sentenza confermata e quindi il ricorso va proposto davanti al giudice che ha emanato la prima sentenza. Le due pronunce, invitano a riflettere. Allo stato, si registrano due opposti orientamenti. Chi guarda il giudizio di ottemperanza come un istituto mutuato dalla Giustizia amministrativa è dell'opinione che la definizione della competenza debba avvenire secondo i criteri seguiti nell'ambito della giustizia amministrativa; [7] chi, invece, ritiene che negli anni il giudizio di ottemperanza abbia assunto una propria identità rispetto a quello

Amministrativo, si rifà ai principi generali del codice di procedura civile [8]. Chi è orientato a favore della tesi "dell'appartenenza", [9] ritiene che l'art. 70 primo comma, del D.Lgs. n. 546 individui la competenza a provvedere, in capo alla Commissione Provinciale o, in via alternativa, in capo alla Commissione Regionale, tenendo conto non dell'autorità che per ultima si è pronunciata sulla controversia quanto dell'autorità giudiziaria che ha emesso la sentenza passata in giudicato, dove per sentenza si intende contenuto della decisione. La locuzione "in ogni altro caso" che si trova nel primo comma dell'art. 70 vorrebbe significare che sono di competenza della Commissione tributaria regionale le sentenze rese nel merito in difformità dalle pronunce di primo grado. Conseguentemente "ove la sentenza della commissione tributaria provinciale sia stata confermata dalla commissione tributaria regionale, che abbia dichiarato inammissibile o rigettato l'appello e di poi anche dalla Corte di Cassazione, la sentenza passata in giudicato è pur sempre quella della Commissione tributaria provinciale, che sarà, quindi, competente a conoscere del relativo giudizio di ottemperanza". Rientrerebbero, pertanto, nella competenza residuale della Commissione tributaria Regionale i giudizi attinenti alle sentenze di secondo grado che riformano le pronunce del precedente grado. Dubbi sorgono invece sull'ottemperanza delle sentenze riformate a favore del contribuente anche nel merito dalla Corte di Cassazione, ex art. 348 cpc, primo comma, perché ammettere la competenza della Commissione tributaria vorrebbe dire derogare al principio dell'appartenenza. Chi promuove la tesi dell'assorbimento e sostituzione parte dal presupposto che il giudice di appello viene investito degli stessi poteri di cognizione e di decisione del giudice che ha emesso la sentenza impugnata. I fautori di questa tesi traggono il loro convincimento dai principi generali dell'ordinamento processual-civilistico "la peculiarità della sentenza resa all'esito dell'appello è che essa (con esclusione di quei capi della decisione di primo grado che non sono stati investiti dall'impugnazione salvo che abbiano contenuto di rito) si sostituisce alla sentenza resa in primo grado, non solo quando la riforma ma anche quando la conferma, in toto, ponendosi quale nuova fonte di regolamentazione del rap-

porto litigioso. Di qui l'effetto sostitutivo dell'appello cui consegue la caducazione della sentenza di primo grado". Chi segue questa impostazione afferma che anche nel giudizio di ottemperanza non si debba prescindere dalla considerazione che la pronuncia d'appello sul merito della controversia, sostituisce a tutti gli effetti quella di primo grado. E' la sentenza d'appello che passa in giudicato, a nulla rilevando la circostanza che la sentenza "ultima" sia di riforma o di conferma della precedente sentenza. L'effetto sostitutivo delle sentenze d'appello non può essere determinato avendo come riferimento la diversa soluzione delle questioni di fatto e di diritto risolte in primo grado oppure la soluzione di questioni nuove, perché l'efficacia di una sentenza non dipende dal contenuto o dalle motivazioni da cui è sorretta. Unica eccezione, agli effetti della definizione della competenza della Commissione deputata a decidere sull'ottemperanza, è presente nelle ipotesi in cui il giudizio di appello non sfocia in una nuova decisione sul merito della controversia, ma, esclusivamente su motivi di rito concernenti il giudizio medesimo: inammissibilità ed improcedibilità dell'appello, estinzione del relativo giudizio, nullità dell'atto introduttivo. [10] Chi propende per questa tesi [11] tuttavia, osse va che le sentenze confermative non devono esimersi dall'esplicitare, nella parte dispositiva, il contenuto della pronuncia sul rapporto sostanziale in contestazione ancorché ripetitivo di quello recato dalla sentenza di primo grado [12]. Questo orientamento consente di far rientrare nella competenza della Commissione tributaria regionale anche le ipotesi di ottemperanza alle sentenze della Corte di Cassazione, comprese quelle in cui la Suprema Corte, ai sensi dell'art. 384, comma 1 del codice di procedura civile, ha deciso la causa nel merito senza eseguire ulteriori accertamenti: ipotesi, non infrequente, nelle controversie tributarie.

3°. Il quadro che si è delineato evidenzia le problematiche che ruotano intorno al giudizio di ottemperanza e, nello specifico, al tema della competenza delle Commissioni tributarie. Le Sentenze citate hanno offerto l'occasione per riflettere. Pur non avendo la pretesa di offrire una soluzione al tema credo che possa essere utile fermare l'attenzione su alcuni elementi che sono emersi dalla panoramica che si è

effettuata. I punti fermi sono i seguenti:

1) Il giudizio di ottemperanza è stato mutuato dalla giustizia amministrativa, nel nuovo processo tributario l'istituto è nato con canoni diversi da quello amministrativo.

2) Il giudizio di ottemperanza che si svolge davanti ai giudici amministrativi ha in sé i caratteri del processo di cognizione e di uno speciale processo di esecuzione. Nel processo tributario è da poco tempo che, oltre all'attività esecutiva, si sta facendo strada l'idea che il giudice possa esercitare anche poteri cognitivi. La Cassazione nella sentenza del 1° marzo 2004 n. 4126, ha precisato i limiti dell'istituto dell'ottemperanza "Il giudizio di ottemperanza mira a garantire l'osservanza da parte dell'Amministrazione della legge così come interpretata ed applicata dalla sentenza passata in giudicato. Perciò il ricorso per ottemperanza è consentito anche - e tanto più - quando la decisione contenga un comando privo dei caratteri della puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo, rientrando nella discrezionalità del giudice dell'ottemperanza l'individuazione dei mezzi idonei ad assicurare l'esecuzione del giudicato"[13]

3) Nel giudizio di ottemperanza "amministrativo" il legislatore all'art. 37 ultimo comma, della L. n. 1034/1971, ha espressamente attribuito la competenza al Tribunale amministrativo Regionale. Nel giudizio di ottemperanza tributario, a differenza del giudizio amministrativo, non esiste una riserva di competenza riconosciuta al Giudice tributario di primo grado (rectius: Provinciale). Nel processo amministrativo il Legislatore ha voluto distribuire sull'organismo territoriale (Tribunale amministrativo Regionale) il compito di far eseguire la sentenza, anche occorrendo attraverso la nomina di un commissario ad acta. Nel caso delle Commissioni il criterio della territorialità non sembra significativo, considerata la presenza sul territorio delle Commissioni Regionali.

4) L' art. 37 ultimo comma, della L. n. 1034/1971, è norma processuale speciale, L'art.70 del D.Lgs. n. 546/1992 è norma speciale il cui contenuto va letto avendo riferimento all'art.1 del D.Lgs. n. 546/1992 che espressamente rinvia alle norme (e quindi ai principi generali) del codice di procedura civile.

5) Nel processo civile è incontestato il potere sostitutivo delle sentenze d'appello.

L'insieme di queste considerazioni induce a propendere a favore della tesi della sostituzione; tesi che, avrebbe il vantaggio (non trascurabile) di facilitare il compito di chi si rivolge alle Commissioni per richiedere una pronuncia di ottemperanza. Orientarsi a favore della tesi dell'appartenenza" della sentenza, in caso di giudizio svolto in due o più gradi, comporta ripercorrere l'iter processuale della sentenza per determinare la "riferibilità" in termini di contenuto. Occorrerà distinguere tra le sentenze che sono terminate con la conferma integrale, parziale, con la riforma della decisione del grado precedente. Nell'ipotesi di conferma parziale o riforma, sarà necessario distinguere a secondo se la riforma (parziale o totale) sia intervenuta per motivi di merito o per motivi formali. Passando alle pronunce della Cassazione si dovrà ulteriormente distinguere tra: sentenze che confermano in tutto o in parte la sentenza di secondo grado (rectius. della Commissione Regionale) e sentenze di riforma con o senza rinvio. In questo caso, per stabili-

re il rapporto di appartenenza, l'indagine non potrà fermarsi alla sentenza di secondo grado, ma dovrà retrocedere fino alla sentenza di primo grado. Da quanto si può vedere la strada è lunga e complessa. Temo che se prevarrà questa tesi, il compito che graverà sul contribuente che vorrà adire il giudice dell'ottemperanza sarà tutt'altro che di pronta soluzione. Il criterio dell'appartenenza della sentenza, se coerentemente interpretato, senza salti logici, non si adatta a tutte le ipotesi; lascia adito a molti dubbi ingenera conflitti interpretativi. Più coerente con il sistema appare, a mio avviso, il criterio sostitutivo o, se si vuole, devolutivo della sentenza. Questo criterio è conforme ai principi generali dell'ordinamento processuale civile, ha il pregio di non ingenerare grosse difficoltà interpretative e consente di risolvere il problema della ottemperanza delle sentenze di merito assunte dalla Suprema Corte di Cassazione ex art.348 cpc comma 1 il cui contenuto potrebbe differire sia dalla sentenza della Commissione Provinciale che della Commissione Regionale.

---

[1] Sez. III, 14 giugno 1997 - 30 giugno 1997, n. 121, in "Dir. e Prat. Trib.", II, 1997, pagg. 215

[2] Sez. I, sent. 28 novembre 1997 - 20 gennaio 1998, n. 193, in "il fisco", n. 16/1999, pag. 5649.

[3] Cons. stato. n. 1221 del 21 maggio 1999, in "il fisco" n. 36/1999, pagg. 11766 e seguenti

[4] Tribunale amministrativo Regionale Campania sent. n. 718 del 27 febbraio 1998

[5] Tribunale amministrativo Regionale Lombardia, 12 maggio 1997, n. 891 in "Boll trib.", 1997, pag. 1382. "...anche per le decisioni emesse anteriormente al 1° aprile 1996, l'ottemperanza alle pronunzie del giudice tributario va richiesta allo stesso giudice tributario competente ai sensi dell'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992;".

[6] Corte Cass., SS.UU.Sent. n. 9340 del 27 giugno 2002

[7] Commissione Provinciale di Salerno, sentenza n.105 del 13/06/2000 "Competente a conoscere e pronunziarsi su ricorsi di ottemperanza di pronunzie confermate in grado di appello, è la Commissione Tributaria Provinciale sulla cui decisione si è formato il giudizio. Viceversa acquista efficacia di cosa giudicata, con conseguente competenza della Commissione Regionale per il giudizio di ottemperanza, soltanto la sentenza di riforma, in grado di appello che, sostituendosi alla sentenza riformata, ne preclude l'efficacia"

[8] Mandrioli, p. rocesso civ. pp, 408, 431. Montesano Arieta, Trattato, pp1820, Chiarloni. Appello, pp 21.

[9] Baglione, il nuovo processo tributario, Torino, p.606 e ss,

[10] in quest'ultimo caso, ovviamente, occorre che sia intervenuta una pronuncia della Cassazione che abbia modificato la decisione della Commissione Regionale

[11] Bafile, Il nuovo processo tributario, Padova, 1994, 207 Pasquale Russo, Commento alle sentenze n. 1813/2003 e n. 328/2003, in Fisco video "De Agostini Editore"

[12] Commissione regionale della Lombardia, sentenza n.462 del 9/11/2001. "Nell'ambito del processo tributario, per quanto riguarda la competenza per il giudizio di ottemperanza, si deve seguire la regola della competenza del giudice che ha emanato la sentenza da porre ad esecuzione: nella specie la competenza è della Commissione tributaria regionale, dato che, nonostante la sentenza d'appello sia meramente confermativa di quella di primo grado, la sentenza d'appello stessa assorbe quest'ultima.

[13] N.B. Nel caso di specie la sentenza passata in giudicato aveva affermato la deducibilità dal reddito imponibile di 1/3 delle spese per software ed il recupero a tassazione di altre spese, escludendo nel contempo l'applicabilità delle sanzioni, ed aveva demandato all'Amministrazione la riliquidazione delle imposte dovute, il giudice della ottemperanza aveva escluso che tale dispositivo potesse essere eseguito con il giudizio di ottemperanza, la Corte ha cassato la sentenza di rigetto emessa ex art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992.

# L'INDIVIDUAZIONE DEL CONCETTO DI "AUTONOMA ORGANIZZAZIONE" NELL'IRAP

di Giuseppe La Sala

Vicepresidente di Sezione della CTP di Cagliari

L'istituzione dell'IRAP con il D.Lgs. 15 Dicembre 1997, n. 446, ha generato un ampio dibattito circa i dubbi di legittimità costituzionale di tale tributo. Secondo autorevole dottrina, dall'analisi della struttura del tributo, dei suoi presupposti e dei criteri di determinazione della base imponibile, l'IRAP risulterebbe in palese contrasto con i principi costituzionali posti a fondamento del nostro ordinamento giuridico.

Il comma 1, art. 2 D.Lgs. 15 Dicembre 1997, n. 446, considera presupposto dell'imposta "l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"; il tributo presuppone, quindi una nuova teoria della capacità contributiva, che non sarebbe più rappresentata dal reddito, dal consumo, dagli incrementi di valore del patrimonio o dall'entità di quest'ultimo, bensì dal dominio sui fattori della produzione, dalla sola potenzialità economica e produttiva. In altri termini il solo fatto di coordinare fattori produttivi già di per sé, a prescindere dai risultati in termini di reddito, denoterebbe una capacità contributiva autonoma, "reale", separata dalla capacità contributiva personale, propria dei singoli individui percettori di redditi. Quel suo carattere di realtà si applica sul valore della produzione netta ovvero dal valore aggiunto identificato non secondo quello definito dall'IVA ma più con quello del GEC, utilizzato dai contabili nazionali, derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione e della medesima sono soggetti passivi coloro che esercitano la predetta attività. Cosa si intende quindi per autonoma organizzazione dovrà essere oggetto di studio e approfondimenti, perché è proprio in questo concetto che si racchiude l'essenza stessa del presupposto dell'imposta ed è da questo principio che si deve partire per trovare una giustificazione dell'imposta, quantomeno sotto il profilo della sua legittimità

costituzionale.

L'IRAP troverebbe una giustificazione nel fatto oggettivo di formare ricchezza (ripartita in profitti, retribuzioni ed interessi), coerentemente il tributo colpisce il valore della produzione netta (valore aggiunto) quale espresso dalla differenza tra i ricavi complessivi ed i costi per l'acquisizione di beni e servizi definiti anche consumi intermedi inerenti gli acquisti.

Con la sentenza n.156, depositata il 21 Maggio 2001, la Corte Costituzionale ha rigettato, dichiarandole inammissibili o non fondate, tutte le eccezioni di incostituzionalità sollevate dalle Commissioni Provinciali.

In particolare, riferendosi alla capacità contributiva, la Corte afferma che rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi di capacità contributiva. La Corte afferma che *"l'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva, identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta, né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro"*.

È quindi evidente che nel caso di un'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione, il cui accertamento in mancanza di specifiche disposizioni normative costituisce questione di mero fatto, risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, rappresentato dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa.

**L'esercizio di un'attività professionale priva di autonoma organizzazione, non è assoggettabile ad IRAP.**

Nell'ambito delle definizioni di impresa, si è fatto sempre riferimento alla combinazione del lavoro dell'imprenditore con i capitali impiegati e con il lavoro di personale dipendente. Quelli che in Economia Politica sono definiti i fattori della produzione di capitali, terra e lavoro.

Nell'esercizio delle attività professionali, molte volte ritroviamo la combinazione degli elementi sopra riportati, lavoro del professionista, capitali e dipendenti. In questo caso sussiste "l'autonoma organizzazione" e in tal caso rientra nel presupposto legislativamente stabilito, conseguentemente è applicabile l'IRAP.

In tutti quei casi di svolgimento di attività professionale senza l'impiego di capitali e di altri mezzi e quindi anche senza impiego di dipendenti o collaboratori, cioè di svolgimento da parte del singolo professionista o lavoratore autonomo dell'attività, si dovrebbe riscontrare la mancanza dell'autonoma organizzazione e quindi del presupposto per l'applicazione dell'IRAP.

La tesi della capacità contributiva "reale" è in contrasto con l'assoggettamento ad IRAP dei lavoratori autonomi nei confronti dei quali riesce difficile ipotizzare una capacità contributiva "reale". Il reddito dell'avvocato non è connesso con le capacità delle proprie segretarie bensì con le sue capacità professionali. Certo, anche il lavoratore autonomo si può spersonalizzare, tant'è che il primo comma dell'art.2238 del Cod. Civ., prevede, "se l'esercizio della professione costituisce elemento di un'attività organizzata in forma di impresa, si applicano anche le disposizioni del titolo II". Quindi anche lo Studio professionale può diventare un'impresa, anche i professionisti intellettuali possono tramutarsi in imprenditori "in quanto svolgono una distinta e assorbente attività, che si contraddistingue da quella professionale proprio per il diverso ruolo che assume il sostrato organizzativo, il quale cessa di essere meramente strumentale e, per il diverso apporto del professionista, non più circoscritto alle prestazioni d'opera intellettuale, ma involgente una prevalente opera di organizzazione di fattori produttivi, che si affiancano all'attività tecnica ai fini della produzione del servizio". Peraltro, "la figura del professionista imprenditore costituisce, nella realtà fattuale italiana, l'eccezione e non la regola sicché, il

fisco non può pensare di costruire una regola valevole per tutti partendo da una eccezione. A seguito della sentenza 156 del 2001, si auspica che il legislatore fissi dei paletti all'interno dei quali indichi il concetto di autonoma organizzazione dando una interpretazione autentica alla normativa così da evitare le incertezze allo stato esistenti che stanno conducendo a una giustizia fortemente contraddittoria.

Gli elementi che dovrebbero essere presi in considerazione non sono riferibili ai principi istituzionali.

Nell'istituzione di un tributo il Legislatore deve tener conto dell'esistenza di una capacità economica ad esso correlata, come la Scienza delle Finanze insegna.

Supposto concetto è ben riferito dalla nostra Carta Costituzionale soprattutto con l'art.53.

Con l'IRAP è stato istituito un tributo dove non è ben individuata l'esistenza della capacità economica correlata al presupposto imponibile. Ciò ha fatto sorgere molte perplessità in dottrina e il tutto lascia prevedere che esso non avrà vita lunga.

Ciò non toglie che si rende necessario fare chiarezza sulla normativa in vigore per il notevole contenzioso che si sta sviluppando e che si protrarrà verosimilmente a lungo.

Individuare il confine tra attività lavorativa autonoma che si configuri come "attività autonomamente organizzata", e conseguentemente rientrante nel presupposto dell'IRAP, o meno potrebbe non essere complessa se si fa riferimento all'esistenza o meno di fattori della produzione da organizzare da parte del soggetto passivo.

Molti Giudici di merito hanno ritenuto che sia sufficiente che il lavoratore autonomo utilizzi il suo pur minimo strumento, che in economia è denominato il capitale, ovvero che organizzi autonomamente la propria attività perché si configuri il presupposto per l'IRAP.

Ragionevolezza vorrebbe che il capitale impegnato sia significativo e la prestazione di altri prestatori d'opera sia significativa in termini di remunerazione degli stessi sia in termini compensativi rispetto al valore dell'attività del soggetto passivo.

In buona sostanza se il contributo dei fattori della produzione impegnati e organizzati sono marginali o inesistenti, non può configurarsi il presupposto per l'applicazione dell'IRAP.

# FATTI ED OPINIONI

Questa rubrica è rivolta ad aprire uno spazio della rivista per accogliere dei fatti che possano dare a noi giudici motivi di riflessione e di risposta onde favorire una corretta interpretazione delle norme ed una migliore comprensione della *ratio* degli interventi legislativi.

a cura di Saverio Masi

Direttore responsabile - Giudice della CTR del Lazio

## Questo il caso.

Una società di persone il cui contribuente era socio con quota pari al 33,33% aderiva alla proposta di accertamento con adesione formulata ex art. 3 D.L. 30/11/1994, n. 564 (cosiddetto "accertamento di massa") relativamente agli anni 1991, 1992 e 1993.

Consequenzialmente al reddito così rideterminato, l'Ufficio, procedeva -con avviso di accertamento ex art. 41 bis del D.P.R. 600/73 - alla rettifica della dichiarazione dei redditi Mod. 740 prodotta dal contribuente per l'anno 1991.

Avverso tale accertamento veniva proposto tempestivo ricorso, rilevandosi come l'accertamento dovesse ritenersi indebito in quanto nessuna norma vigente all'epoca della presentazione delle proposte di accertamento con adesione da parte della Società partecipata legittimava l'Ufficio alla conseguenziale rettifica del reddito di partecipazione nei confronti dei soci, potere conferito poi con l'art. 9 bis, comma 18, del D.L. 28/03/1997

n. 79, convertito nella legge 140 del 28/05/1997 per tutte quelle definizioni intervenute dal 30/05/1997.

La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso, annullando l'accertamento.

Avverso la sentenza l'Ufficio, proponeva ricorso in appello sostenendo che la norma di cui all'art. 9 bis, comma 18, del D.L. 28/03/1997 aveva solo carattere interpretativo e non novativo.

La Commissione Tributaria Regionale accoglieva l'appello dell'Ufficio e dichiarava legittimo l'accertamento.

Ritenendo la sentenza erronea ed infondata il contribuente avanzava all'Agenzia delle Entrate formale istanza di autoannullamento dell'avviso di accertamento di cui all'oggetto, considerato:

-che l'art. 3 del D.L. n. 564 del 1994, non imponeva ma dava la possibilità ai soci di società di persone, di definire il

reddito sulla base di quanto definito dalla società;

- che tale criterio veniva ribadito, da parte del Ministero delle Finanze, nella guida al concordato e con successiva circolare;
- che nessuna norma all'epoca della presentazione delle proposte di accertamento con adesione da parte della società partecipata (29/12/1995) legittimava l'Ufficio, ex art. 41 bis, alla rettifica delle dichiarazioni prodotte dai soci di società di persone;
- che l'art. 9 bis, comma 18, del decreto legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito dalla legge n. 140 del 28 maggio 1997 che legittimava l'Ufficio ad emettere avviso di accertamento, ex art. 41 bis DPR n. 600/73, a seguito di adesione all'accertamento di massa da parte della società, non poteva essere preso a base, relativamente ad una adesione avvenuta circa due anni prima (29.12.95), dell'approvazione della legge;
- ed in effetti, sul punto, il Ministero della Finanze con la circolare n. 197/E del 09/07/1997 aveva precisato: "i commi 15 e 18 dell'art. 9-bis apportano agli effetti generali dell'adesione alcune specifiche integrazioni di rilevante portata normativa";
- che, ancora, la stessa circolare affermava che "il comma 18 sancisce normativamente il principio che l'intervenuta definizione da parte della società . . "costituisce titolo giuridico per l'accertamento della quota di maggior reddito nei confronti del socio" ...
- che sempre lo stesso Ministero ribadiva che un eventuale definizione fatta da società di persone a partire dal 30 maggio 1997, giorno di entrata in vigore della norma, costituisce . . "titolo giuridico per l'accertamento di maggior reddito nei confronti del socio" ...
- che la circolare n. 197/E avvertiva infine che ..."le richiamate disposizioni, aventi carattere procedimentale, sono applicabili a decorrere dal 30 maggio 1997 (giorno di entrata in vigore delle modifiche apportate dalla legge di conversione) e incidono sui procedimenti di accertamento da porre in essere a partire da tale data"...

Non avuta alcuna risposta dall'Ufficio sugli

esposti quesiti, il contribuente presentava la richiesta al Garante del Contribuente che, valutati gli atti e le ragioni addotte, con deliberazione collegiale riteneva legittima la richiesta di annullamento ed in tal senso, inviando copia della deliberazione stessa, raccomandava di provvedere di conseguenza e per quanto di competenza.

L'Ufficio in risposta alla detta deliberazione, comunicava il rifiuto di provvedere all'annullamento dell'atto non ritenendo di nessun conto e valore quanto rilevato dal Garante del Contribuente così argomentando :

"Si fa presente che il Garante del contribuente svolge esclusivamente una funzione di impulso per l'attivazione del procedimento di annullamento in autotutela rimanendo ferma l'esclusiva e inderogabile competenza dell'Ufficio locale all'eventuale adozione del provvedimento di annullamento."

Comunicava quindi al contribuente che l'unico strumento era quello di far valere le proprie ragioni (ove sussistessero) era la prosecuzione del contenzioso avanti la Suprema Corte di Cassazione.

La vicenda suggerisce alcune considerazioni.

Ci si può chiedere, ad esempio, se nel caso non fosse ravvisabile un qualche valido motivo per non provvedere al ritiro dell'atto alla luce del tenore delle stesse circolari ministeriali.

Invero, a mente dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente i rapporti tra contribuente e l'amministrazione finanziaria devono essere improntati "al principio della collaborazione e della buona fede": e ciò a prescindere anche dall'esito dei giudizi in corso.

Non è dato, infatti, comprendere quale valenza, nello stato attuale della legislazione, venga ad assumere l'Istituto del Garante del Contribuente se le sue deliberazioni non sono prese nella dovuta considerazione per evitare dispendio di energie e di economie a favore del cittadino ed anche dell'Amministrazione dello Stato.



## **Più poteri per i garanti del contribuente.**

Dalla Commissione Finanze approvazione “bipartisan”

Più poteri per i Garanti del contribuente. A chiederli è una risoluzione approvata dalla Commissione Finanze della Camera e proposta dal diessino Giorgio Benvenuto (primo firmatario).

La risoluzione è stata riformulata su richiesta di Antonio Pepe (An) in modo che dalle premesse fossero eliminati passaggi ritenuti troppo critici nei confronti del Governo, ed è stata votata dalla commissione con l'adesione della maggioranza (hanno apposto la firma al documento anche Mautizio Leo di An e Gianfranco Conte di Forza Italia) e dell'Esecutivo rappresentato dal sottosegretario all'Economia, Maria Teresa Armosino. Le indicazioni contenute nella risoluzione Benvenuto facevano riferimento alla relazione (che porta la data 21 Gennaio 2004) del garante regionale del Piemonte che esprime punti di vista condivisi da molti altri uffici regionali e contenuti nelle relazioni che, a partire dal loro insediamento, i garanti hanno presentato. In particolare, la risoluzione Benvenuto chiede per gli uffici dei “difensori dei contribuenti” la dotazione di più mezzi e più personale.

Tra le altre richieste c'è il collegamento con le banche dati del ministero dell'Economia e con l'anagrafe tributaria, nonché quello fra i vari Uffici del Garante. Inoltre viene chiesto il riconoscimento ufficiale del Comitato di coordinamento. con la messa a disposizione di una sede a Roma e di personale di segreteria.

Il garante è stato, infatti, pensato originariamente come un organo completamente “regionalizzato”, con il rischio di orientamenti diversi tra le varie sedi per le questioni che i contribuenti sottopongono loro. Viene, poi, richiesta l'estensione della competenza ai tributi locali con il corollario della definizione dei rapporti con enti locali e difensori civici. In effetti, malgrado un parere contrario dell'Avvocatura dello Stato,

finora i garanti hanno quasi tutti continuamente affermato la propria competenza su questo punto. Con il rischio, però, di conflitti con gli enti locali. Senza contare che enti locali e regioni per i loro tributi, hanno creato ulteriori figure di garanti dei contribuenti. Un chiarimento è stato chiesto anche per quanto riguarda i rapporti, “pur nella salvaguardia delle rispettive competenze”, con le Commissioni tributarie. E, inoltre, è stata sollecitata la definizione dei poteri dei Garanti nei confronti “dell'amministrazione finanziaria, specie in riferimento all'attivazione delle procedure di autotutela”. Su questo punto il sottosegretario Armosino aveva segnalato, in un documento consegnato in commissione lo scorso 26 febbraio che il potere di autotutela è comunque dell'amministrazione e che i garanti possono dare un impulso all'istituto, segnalando abusi “al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare”.

Al di là dell'aumento dei poteri del garante (anche recependo le indicazioni del Comitato di coordinamento), la risoluzione chiede, infine, la trasmissione puntuale al Parlamento delle relazioni annuali degli uffici regionali.

da “Il Sole 24 ore” del 13/03/2004  
a firma di Antonio Criscione