

Magistratura Tributaria

organo dell'Associazione Magistrati Tributarî



Anno III n. 1 - Gen-Apr 2006

Pubblicazione quadrimestrale distribuzione gratuita

Magistratura Tributaria

organo dell'Associazione Magistrati Tributarî

ANNO III - N. 1
GENNAIO/APRILE 2006
Reg. Trib. di Roma n. 35 del
28/01/2004

Rivista quadrimestrale
dell'Associazione Magistrati Tributarî
e-mail: 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, Velia Mauri,
Vincenzo Nappi.*

Hanno collaborato a questo numero:
Saverio Masi, Osvaldo Papa, Erio
Roteglia, Stefano Schirò, Massimo
Scuffi, Luisella Ventura, Maurizio
Villani, Attilio Zifaro

Direzione e redazione

Associazione Magistrati Tributarî
Via A. Depretis, 7 (Galleria
Margherita) Roma

Tel. 06.47825764 - 06.48776250

Progetto redazionale, grafico, editoriale

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

*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. 3 - Il controllo della Cassazione sulla motivazione
delle sentenze delle commissioni tributarie
regionali**

di Stefano Schirò

Pag. 12 - Dalla TARSU alla TIA, andata e ritorno

di Luisella Ventura

Pag. 16 - Trovare il colpevole!

di Erio Roteglia

**Pag. 20 - Alle commissioni tributarie il giudizio sulle
ingiunzioni fiscali di comuni e province**

di Attilio Zifaro

**Pag. 22 - La condanna alle spese in caso di estinzione del
giudizio per cessata materia del contendere**

di Maurizio Villani

**Pag. 24 - Ai "Tribunali fiscali" le cause per contributi
sociali**

di Osvaldo Papa



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

3° Congresso Nazionale dei Magistrati Tributari

Nei giorni 20, 21 e 22 ottobre 2006 si svolgerà a Palermo il 3° Congresso Nazionale dei Magistrati Tributari.

Ci auguriamo che la prestigiosa manifestazione vedrà convenire a Palermo molti Magistrati Tributari, impegnati a dibattere i problemi che riguardano l'intera categoria.

Il Comitato organizzatore è presieduto dall'Avv. Piero Rizzo, Componente della Giunta Esecutiva Centrale dell'Associazione Magistrati Tributari.

I temi del Congresso saranno i seguenti:

- **1999 - 2006 Un'efficiente Giustizia Tributaria per una effettiva tutela dell'interesse dello Stato e dei diritti del cittadino.**
- **Giurisdizione e Processo Tributario.**
- **Prospettive.**

Segreteria: Piazza Sturzo 40, Palermo
Tel. 091/584380 - Fax 091/583565 - Partita IVA 05487050822

**IL CONTROLLO DELLA CASSAZIONE
SULLA MOTIVAZIONE DELLE
SENTENZE DELLE COMMISSIONI
TRIBUTARIE REGIONALI**

di Stefano Schirò

Consigliere di Corte di Cassazione

1- PREMESSE GENERALI

A) Secondo un tradizionale insegnamento della dottrina (Taruffo), il legislatore processuale civile - ma la considerazione vale anche per la legislazione processuale tributaria - ha «presupposto, senza disciplinarlo direttamente, se non in modo frammentario e generico, un concetto metapositivo di motivazione della sentenza, che dunque va individuato a livello teorico», attraverso le necessarie connessioni con le norme processuali rilevanti a tale riguardo.

Si è così posta in evidenza, sulla base dell'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. che inserisce i motivi di fatto e di diritto tra i requisiti necessari di forma e di contenuto della sentenza civile, una funzione "endoprocessuale" della motivazione, come strumento «per un razionale controllo della sentenza nelle fasi di impugnazione», in quanto consente alle parti di verificare il fondamento fattuale e giuridico della decisione ed è necessaria al giudice dell'impugnazione, il quale può decidere razionalmente solo se è in grado di conoscere le ragioni di fatto e di diritto che sorreggono la sentenza impugnata.

Sotto altro profilo, e in relazione all'art. 111, comma 6, della Costituzione - secondo il quale «tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati» - si è ritenuto che la motivazione assolva anche una funzione di controllo «esterno e diffuso» sulle ragioni per le quali un giudice ha deciso in un determinato modo, nel senso che «nell'ottica costituzionale la funzione della motivazione non è solo di garantire

alle parti il miglior esercizio del diritto di impugnare la sentenza, bensì di garantire a tutti i cittadini la possibilità di un effettivo controllo sull'esercizio del potere giurisdizionale».

B) Quanto alle fonti normative ordinarie rilevanti al fine di delineare il contenuto della motivazione della sentenza tributaria, si deve far riferimento all'art. 36, comma 2, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che stabilisce che la sentenza deve contenere «la concisa esposizione dello svolgimento del processo» (n. 2), «le richieste delle parti» (n. 3) e «la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto» della decisione (n. 4).

In dottrina (Finocchiaro) si è sottolineato che la norma richiamata, nello stabilire l'obbligo della motivazione, si adegua alla disciplina del codice di procedura civile stabilita dal citato art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e secondo la quale, a norma dell'art. 118, disp. att. c.p.c., l'obbligo di motivazione della sentenza «consiste nell'esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione» (comma 1), con la precisazione che «debbono essere esposte concisamente e in ordine le questioni discusse e decise dal collegio e indicati le norme di legge e i principi di diritto applicati» (comma 2).

Si è inoltre affermato che il citato art. 36 d. lgs. 1992/546, nel ricollegarsi al precetto costituzionale di cui all'art. 111, comma 6, della Costituzione, costituisce il risultato di un'evoluzione legislativa

che ha definitivamente eliminato ogni dubbio sulla natura giurisdizionale delle commissioni tributarie, secondo i principi guida fissati nella legge di delega per la riforma del contenzioso tributario e nei decreti legislativi delegati 31 dicembre 1992, nn. 545 e 546, che hanno istituzionalizzato il riferimento del contenzioso tributario alla disciplina del processo regolato dal codice di procedura civile (Glendi; Gregorio).

Va comunque sottolineato che l'esigenza della motivazione delle decisioni tributarie è sempre stata sentita anche nel passato (Lorusso), se è vero che la giurisprudenza (in particolare della Commissione tributaria centrale) ha ritenuto che la disposizione dell'art. 42 del r.d. 8 luglio 1937, 1516, che faceva obbligo alle commissioni tributarie di motivare le loro decisioni quando si pronunciavano su questioni di diritto, doveva essere intesa nel senso che le commissioni, anche quando si pronunciavano su questioni di fatto, dovevano contenere, a pena di nullità, una sia pur breve e sommaria motivazione, atta a dimostrare che il giudizio derivava da un'esatta conoscenza dei termini della vertenza e che comunque erano state valutate le ragioni esposte dalle parti (Comm. Centr. 12 luglio 1967, n. 92038; 8 marzo 1967, n. 88960).

C) La giurisprudenza della Corte di cassazione condivide il collegamento tra la disciplina della motivazione della sentenza tributaria contenuta nell'art. 36 delle disposizioni sul processo tributario, di cui al d. lgs. 1992/546, con la relativa disciplina codicistica, affermando, con orientamento costante e consolidato, che il principio desumibile dalle norme di cui agli artt. 132, comma 2, n. 4 c.p.c. e 118 disp. att. dello stesso codice è applicabile anche al nuovo rito tributario in forza del generale rinvio materiale alle norme del codice di rito compatibili (e dunque anche alle sue disposizioni di attuazione), contenuto nell'art. 1, comma 2, del citato decreto 1992/546 (Cass. 12 febbraio 2001, n. 1944; 15 ottobre 2001, n. 12542; 12 marzo 2002, n. 3547; 22 settembre 2003, n. 13390).

D) Concorre a delineare il quadro normativo di riferimento in tema di motivazione della sentenza tributaria, dei suoi vizi e del controllo sulla stessa operato dalla Corte di cassazione l'art. 62 del d. lgs. 1992/546, in forza del quale "avverso la sentenza della commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, comma 1, c.p.c. (comma 1), fermo restando che anche al ricorso per cassazione e al relativo procedimento si applicano, in quanto compatibili, le norme del codice di procedura civile (comma 2).

Assume rilievo a tale riguardo – al fine di delineare

il contenuto della motivazione, ma anche per determinare l'ambito operativo del controllo della Corte di cassazione su detto contenuto - il disposto dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., pienamente applicabile al processo tributario in virtù del richiamo operato dal citato art. 62 e in base al quale, come è noto, la sentenza di appello può essere impugnata con ricorso per cassazione in caso di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio.

Anche attraverso il disposto del citato art. 62 trova pertanto conferma il collegamento tra disciplina della motivazione della sentenza tributaria con la generale disciplina dettata dal codice di procedura civile, con conseguente diretta applicazione alla sentenza tributaria dei principi generali in tema di forma e contenuto della motivazione e di controllo della stessa in sede di giudizio di legittimità, principi generali che in questa sede, per ragioni di opportuna sintesi e di specialità dell'argomento da trattare, possono essere solamente richiamati e dati per conosciuti, salve specifiche considerazioni che potranno essere svolte su determinate questioni.

E) Dal delineato quadro normativo emergono sufficienti elementi che consentono di individuare, anche per la sentenza tributaria, il necessario contenuto minimo e imprescindibile. Sappiamo pertanto che: la motivazione deve esistere (artt. 111, comma 6, Cost., 132, n. 4, 360, n. 5 c.p.c., 36, n. 4, e 62, d. lgs. 1992/546);

deve riguardare i fatti e il diritto, restando escluso che la motivazione possa essere limitata all'uno o all'altro aspetto della decisione assunta (art. 132, n. 4, c.p.c., 36, n. 4, d. lgs. 1992/546);

deve essere preceduta dalla concisa esposizione dello svolgimento del processo e dalle richieste delle parti (art. 132, nn. 3 e 4, c.p.c., 36, nn. 2 e 3, d. lgs. 1992/546);

in particolare, con riferimento alla sentenza tributaria, l'art. 36 d. lgs. 1992/46 distingue il requisito della «concisa esposizione dello svolgimento del processo» da quello della «succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto», invece unitariamente considerati dall'art. 132, n. 4, c.p.c.; ne discende che, soprattutto nelle sentenze tributarie, la motivazione in senso stretto deve essere distinta dallo svolgimento processo, che parimenti non può mancare, e consiste nella «ricapitolazione degli atti del procedimento idonea a identificare i soggetti fra i quali si svolge il processo e l'oggetto della controversia – determinato negli atti introduttivi della lite – e a ricostruire i vari atti, attraverso i quali si è pervenuti alla fase decisoria» (Evangelista);

la motivazione deve consistere nella esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche

della decisione (art. 118, comma 1, disp. att. c.p.c.); deve svilupparsi attraverso un ragionamento articolato di carattere giustificativo e la succinta esposizione delle questioni discusse e decise dal collegio, con l'indicazione delle norme di legge e dei principi di diritto applicati (art. 118, comma 2, disp. att. c.p.c.); deve essere completa e logicamente coerente rispetto ad ogni punto decisivo della controversia (art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c.).

2- ESISTENZA, COMPLETEZZA, SUFFICIENZA E LOGICITA' DELLA MOTIVAZIONE

A) NULLITA' DELLA SENTENZA PER DIFETTO ASSOLUTO DI MOTIVAZIONE

Il controllo della motivazione cade preliminarmente, in via logica, sul suo contenuto, sotto il profilo dell'esistenza e della completezza.

Si afferma generalmente che la motivazione deve esistere non solo in senso formale, come esposizione scritta, ma anche e soprattutto come ragionamento giustificativo della decisione, che si sviluppi attraverso «argomentazioni dirette a razionalizzare e convalidare le scelte del giudice». Ne discende che il vizio di omessa motivazione, a cui si riferisce l'art. 360, n. 5, c.p.c., concerne non soltanto il caso della carenza formale della motivazione, ma anche e soprattutto quello della carenza sostanziale, quando la motivazione esiste formalmente, ma non contiene argomentazioni giustificative riferibili alla decisione assunta.

In dottrina si è diffusamente ritenuto (Taruffo, Mandrioli, Fazzalari) che i vizi della motivazione si traducano sempre in motivi di nullità della sentenza. In realtà, né l'art. 132 c.p.c., né l'art. 36 d. lgs. 1992/546 prevedono la necessità della «concisa esposizione dello svolgimento del processo» e della «succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto», a pena di nullità della sentenza. Si è così correttamente affermato in giurisprudenza che le carenze espositive in punto di svolgimento del processo e di illustrazione dei motivi in fatto e in diritto si riflettono negativamente sulla validità della sentenza, determinandone la nullità, quando la rendono inidonea al raggiungimento dello scopo (art. 156, comma 2, c.p.c.), impedendo di individuare con sufficiente certezza gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione delle varie questioni (Cass. 26 febbraio 1985, n. 1672; 3 aprile 1990, n. 2711; 3 aprile 1999, n. 3282).

Il principio è stato più volte confermato e ribadito con riferimento alle sentenze delle commissioni tributarie, affermandosi che la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, ovvero la mancanza o estrema concisione della motivazione in diritto determinano la nullità della sentenza, allorché rendano impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle

ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass. 12 febbraio 2001, n. 1944; 12 marzo 2002, n. 3547; 22 settembre 2002, n. 13990).

Più specificamente si è affermato che:

deve ritenersi affetta da nullità assoluta la sentenza della commissione tributaria regionale che risulti del tutto priva della esposizione dei motivi, in fatto e in diritto, sui quali la decisione si fonda, non potendo essere legittimamente considerata motivazione la mera adesione acritica alla tesi prospettata da una delle parti, soprattutto quando tale tesi non venga nemmeno enunciata nel provvedimento (Cass. 15 ottobre 2001, n. 12542);

va dichiarata la nullità, per mancanza di contenuto decisorio, della sentenza che decida la controversia attraverso il rinvio al dispositivo di altra decisione che dovrà essere successivamente emanata, con conseguente cassazione di una sentenza di merito che, per la determinazione del reddito imputabile ad un socio, aveva rinviato all'esito futuro del contenzioso relativo alla società (Cass. 6 ottobre 2000, n. 13353);

a causa della genericità delle argomentazioni addotte a sostegno della decisione - anche per quanto riguarda il richiamo delle conclusioni dei giudici di primo grado, il cui contenuto non è stato riportato, né è stato fatto oggetto di autonoma e critica valutazione da parte dei giudici di appello (Cass. 3 febbraio 2003, n. 1539; 14 febbraio 2003, n. 2196) - , nonché per l'omessa esposizione dei motivi in fatto e la mancata indicazione di riscontri con specifiche risultanze processuali - si ravvisano gli estremi dell'ipotesi di carenza assoluta di motivazione quando la sentenza, in violazione degli artt. 132, comma 2, n. 4 c.p.c. e 118, comma 1, disp. att. c.p.c., manca delle argomentazioni atte a palesare le ragioni della decisione, perché una siffatta carenza, incidendo sul modello della sentenza descritto da tali disposizioni - costituenti attuazione del principio costituzionale (art. 111 Costituzione) secondo il quale tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati - ne determina la nullità, prevista come motivo di ricorso per cassazione dall'art. 360 n. 4 c.p.c. (Cass. 2 settembre 2004, n. 12114. In senso conforme, v. Cass. 16 maggio 2003, n. 7672);

avendo la commissione tributaria regionale respinto l'appello dell'Ufficio, affermando, a sostegno della decisione - senza esposizione alcuna dello svolgimento del processo e dei fatti oggetto dell'avviso di liquidazione e del successivo giudizio di merito - quanto segue: «Avverso avviso di liquidazione n. 708 dell'Ufficio Registro inerente l'imposta di trasferimento di un terreno acquistato dal tribunale. Atteso che trattandosi di beni strumentali relativi all'esercizio dell'impresa, sono soggetti ad IVA», oppure respinto l'appello di una cooperativa, affermando, a sostegno della decisione, che «la decisione impugnata merita di essere confermata in quanto nessun nuovo elemento di valutazione è stato pre-

sentato dalla Cooperativa», in tali fattispecie dovevano essere ravvisati – a causa della genericità delle argomentazioni addotte a sostegno della decisione, nonché per l’omessa esposizione dei motivi in fatto e la mancata indicazione di riscontri con specifiche risultanze processuali - gli estremi dell’ipotesi di carenza assoluta di motivazione;

sussiste la violazione dell’obbligo di motivazione da parte del giudice tributario (obbligo costituzionalmente sancito), ove il medesimo, richiesto dal contribuente che abbia impugnato un avviso di rettifica assumendo di aver realizzato un reddito d’impresa inferiore a quello accertato, di esaminare i costi e in genere i componenti negativi del reddito, abbia omesso di esaminare il punto sollecitato. Tale omissione costituisce violazione di legge denunciabile in cassazione, se si traduce nella mancanza di motivazione ovvero nella radicale inidoneità della stessa ad esprimere la ratio decidendi, così da determinare la nullità della sentenza per carenza assoluta di un requisito di forma essenziale (Cass. 16 maggio 2003, n. 7672).

B) IL VIZIO DI OMESSA, INSUFFICIENTE O CONTRADDITTORIA MOTIVAZIONE

a) La giurisprudenza della Corte di cassazione, in generale, ha elaborato consolidati principi per delimitare il vizio di motivazione.

In primo luogo va rilevato che, come ribadito dalle Sezioni Unite (Cass. S.U. 17 novembre 2004, n. 21712), il vizio di motivazione, anche nella configurazione più radicale della carenza assoluta della motivazione, può costituire oggetto di ricorso per Cassazione esclusivamente in quanto incida sull’accertamento e sulla valutazione di punti di fatto rilevanti per la decisione e non anche quando riguardi l’affermazione o l’applicazione di principi giuridici.

b) Tale principio è stato enunciato anche con riferimento alla sentenza tributaria, essendosi affermato che il vizio di motivazione denunciabile come motivo di ricorso per cassazione ex art. 360 n. 5 c.p.c. può concernere esclusivamente l’accertamento e la valutazione dei fatti rilevanti ai fini della decisione della controversia, non anche l’interpretazione e l’applicazione delle norme giuridiche, giacché - ove il giudice del merito abbia correttamente deciso le questioni di diritto sottoposte al suo esame, sia pure senza fornire alcuna motivazione o fornendo una motivazione inadeguata, illogica o contraddittoria - la Corte di Cassazione, nell’esercizio del potere correttivo attribuitole dall’art. 384, comma 2, c.p.c., deve limitarsi a sostituire, integrare o emendare la motivazione della sentenza impugnata (Cass. 9 aprile 2003, n. 5595).

c) Si è così affermato che il vizio di motivazione, sotto il profilo della omissione o insufficienza della sentenza, può legittimamente dirsi sussistente solo

quando, nel ragionamento del giudice di merito, sia rinvenibile traccia evidente del mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili di ufficio (Cass. 25 agosto 2003, n. 12467; 9 agosto 2004, n. 15355) e di un’obiettiva deficienza del criterio logico che lo ha condotto alla formazione del proprio convincimento (Cass. 7 agosto 2003, n. 11936). Ne consegue che la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per Cassazione conferisce al giudice di legittimità non il potere di riesaminare il merito della intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, bensì la sola facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico - formale delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, in quanto è del tutto estranea all’ambito del vizio di motivazione ogni possibilità per la Corte di cassazione di procedere ad un nuovo giudizio di merito attraverso l’autonoma valutazione delle risultanze degli atti di causa (Cass. 25 agosto 2003, n. 12467; Cass. 9 agosto 2004, n. 15355).

d) Questi principi sono stati enunciati dalla Corte di legittimità anche in sede di controllo della motivazione della sentenza tributaria, essendosi affermato che il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione denunciabile con ricorso per cassazione ai sensi dell’art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., si configura solo quando nel ragionamento del giudice di merito sia riscontrabile il mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili d’ufficio, ovvero un insanabile contrasto tra le argomentazioni adottate, tale da non consentire l’identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione. Questi vizi non possono consistere nella difformità dell’apprezzamento dei fatti e delle prove dato dal giudice del merito rispetto a quello preteso dalla parte, spettando solo a detto giudice individuare le fonti del proprio convincimento, valutare le prove, controllarne l’attendibilità e la concludenza, scegliere tra le risultanze istruttorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione, dare prevalenza all’uno o all’altro mezzo di prova (Cass. 16 gennaio 2004, n. 584).

e) Accanto al problema della completezza del contenuto della motivazione, si pone quello della sua logicità, intesa coerenza delle argomentazioni tra le varie parti della motivazione e tra questa e il dispositivo (Gilardi). Anche la migliore dottrina avverte che «la giustificazione della decisione, per essere tale, deve essere razionale, e ciò investe la struttura del discorso giustificativo elaborato dal giudice» (Taruffo). La giurisprudenza di questa Corte ha da tempo chiarito che il vizio di contraddittoria motivazione denunciabile con ricorso per cassazione ai sensi dell’art. 360, comma 1, n. 5, c. p.c., si configura solo

quando nel ragionamento del giudice di merito sia riscontrabile un insanabile contrasto tra le argomentazioni adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico - giuridico posto a base della decisione. Infatti l'art. 360 n. 5 c.p.c. non conferisce alla Corte di cassazione il potere di riesaminare e valutare autonomamente il merito della causa, bensì solo quello di controllare, sotto il profilo logico e formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione compiuti dal giudice del merito, cui è riservato l'apprezzamento dei fatti. Ne deriva, pertanto, che alla cassazione della sentenza per vizi della motivazione si può giungere solo quando tale vizio emerga dall'esame del ragionamento svolto dal giudice del merito, quale risulta dalla sentenza, che si rilevi incompleto, incoerente e illogico, e non già quando il giudice del merito abbia semplicemente attribuito agli elementi valutati un valore e un significato difformi dalle aspettative e dalle deduzioni di parte (Cass. 14 gennaio 2002, n. 350; 7 agosto 2003, n. 11918; 7 agosto 2003, n. 11936; 12 agosto 2004, n. 15693).

C) ESAME DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SUL VIZIO DI MOTIVAZIONE.

C1) LA MOTIVAZIONE "PER RELATIONEM"

a) E' stata considerata ipotesi di omessa motivazione il mero rinvio effettuato dalla Commissione tributaria regionale alla motivazione della decisione del giudice di primo grado in ordine all'esistenza dei presupposti dell'imposizione (Cass. 10 aprile 2000, n. 4510) e ancor più esplicitamente si è affermata la nullità, per mancanza di contenuto decisorio, della sentenza che decida la controversia attraverso il rinvio al dispositivo di altra decisione che dovrà essere successivamente emanata, con conseguente cassazione di una sentenza di merito che, per la determinazione del reddito imputabile ad un socio, aveva rinviato all'esito futuro del contenzioso relativo alla società (Cass. 6 ottobre 2000, n. 13353).

b) Il richiamo giurisprudenziale da ultimo effettuato, introduce, all'interno delle valutazioni sul generale tema della esistenza e completezza della motivazione e del vizio di omessa motivazione, il più specifico argomento della validità della motivazione "per relationem", anche con riferimento alla motivazione della sentenza in tema di determinazione del reddito del socio rispetto al giudizio di accertamento del reddito della società.

Sul punto si confrontano due orientamenti di fondo.

b1) Si è infatti affermato che, qualora il medesimo organo giudicante si trovi a pronunciare contestualmente più decisioni relative a questioni legate tra loro da un vincolo di consequenzialità necessaria, è consentito che la motivazione di una decisione con-

sista nel rinvio alle argomentazioni svolte nell'altra, poiché in tal caso non si ha tanto la motivazione di una sentenza "per relationem", ma piuttosto la constatazione che la decisione in un certo senso di una delle controversie comporta necessariamente l'identica conclusione per l'altra. In relazione a detta ipotesi, nel caso di ricorso per cassazione avverso la sentenza la cui motivazione si limita a rinviare alle argomentazioni contenute nell'altra, deve ritenersi sufficiente a soddisfare il requisito della specificità dei motivi anche il solo motivo di ricorso che si richiami alla concreta ed attuale possibilità di una riforma della decisione alla quale è stato operato il rinvio e chiedi la cassazione della sentenza impugnata per il caso di annullamento della prima, in ragione del sopravvenuto riconoscimento dell'inidoneità a sorreggerla degli argomenti addotti a suo sostegno (Cass. 21 ottobre 1998, n. 10410; 27 novembre 2000, n. 15260; 18 giugno 2002, n. 8741; 4 febbraio 2003, n. 1634). In base all'enunciato principio si è così confermata la sentenza di una commissione tributaria regionale che, avendo rilevato che altra sentenza aveva dichiarato illegittima la rettifica del reddito di una società di fatto per un determinato periodo d'imposta, per gli stessi motivi aveva dichiarato illegittima la rettifica del reddito di partecipazione societaria di un socio della stessa per il medesimo periodo d'imposta, osservando di non poter che consequenzialmente uniformarsi all'esito della vertenza principale, essendo l'accertamento nei confronti del socio un effetto automatico della rettifica del reddito complessivo dichiarato dalla società ai fini ILOR. Analogo principio è stato utilizzato con riferimento a due cause che concernevano l'una il diritto dell'erede all'esenzione dell'imposta di successione e l'altra l'obbligazione tributaria del legatario conseguente al disconoscimento del menzionato diritto dell'erede (Cass. 18 giugno 2002, n. 8741), sul presupposto anche che tra le due cause, legate da vincolo di consequenzialità, non era configurabile un rapporto di pregiudizialità necessaria che, ai sensi dell'art. 295 c.p.c. (ritenuto sicuramente applicabile al processo tributario), imponesse al giudice la sospensione del processo, in quanto la pronuncia in ciascun giudizio, non potendo fare stato nei confronti delle parti dell'altro, non poteva costituire, per ciò stesso, il necessario antecedente logico giuridico della relativa decisione.

b2) In contrario avviso, si è sostenuto che, nella ipotesi in cui il giudizio avente a oggetto il reddito di partecipazione di un socio sia stato separatamente instaurato e trattato rispetto al giudizio attinente l'accertamento del reddito della società, l'indipendenza dei due processi impone che la sentenza pronunciata nel giudizio concernente il reddito del socio, pur se legata da un nesso di consequenzialità necessaria a quella inerente al ricorso proposto dalla

società, contenga tutti gli elementi essenziali in ordine allo svolgimento del processo e ai motivi in fatto e in diritto della decisione, senza che il giudice possa limitarsi a un mero rinvio alla motivazione della sentenza relativa alla società (Cass. 22 settembre 2003, n. 13990. In senso conforme Cass. 5 agosto 2002, n. 11677). Applicando tale principio, la Suprema Corte ha affermato la nullità della sentenza di una Commissione tributaria regionale che, decidendo sull'appello del socio avverso la pronuncia riguardante il reddito di partecipazione, si era limitata a rinviare alle argomentazioni da esso organo giudicante svolte nella sentenza emessa in pari data sull'appello proposto dalla società contro la decisione relativa all'accertamento del maggior reddito societario. Il tema è stato ripreso da una recente pronuncia (Cass. 8 luglio 2005, n. 14417), che, richiamando un precedente specifico (Cass. 27 novembre 2000, n. 15260), ha affermato che dalla comunanza dei presupposti di fatto esistente fra il contenzioso attinente all'accertamento dei redditi di una società e quello riguardante l'accertamento dei relativi redditi di partecipazione da imputarsi ai soci, discende un nesso di consequenzialità tra l'uno e l'altro di tali contenziosi, in virtù del quale, nel caso di autonoma e distinta instaurazione delle relative vertenze dinanzi al giudice tributario, si rende inevitabile che la decisione intervenuta nel primo dei suddetti contenziosi si rifletta sulla pronuncia afferente al secondo, il che impone al giudice chiamato a statuire su quest'ultimo di prendere atto della decisione intervenuta nella prima controversia, anche se, in ragione dei limiti soggettivi stabiliti dall'art. 2909 c.c., il giudicato che si formi nei rapporti tra la società e l'erario in relazione all'ILOR non è opponibile al socio, che non sia stato parte in detto contenzioso, per l'IRPEF da lui dovuta sui redditi posseduti nel periodo, compreso il reddito di partecipazione alla società. Ne consegue che la società non può considerarsi parte necessaria nel giudizio relativo all'opposizione proposta dal socio contro l'accertamento del proprio reddito di partecipazione, non ricorrendo in detto giudizio una situazione di litisconsorzio necessario tra società e socio, e che la causa del socio non può considerarsi pregiudicata dalla controversia separatamente proposta dalla società, con l'ulteriore conseguenza che non ricorrono i presupposti per la sospensione necessaria del giudizio. La decisione non contiene una specifica statuizione sulla validità della motivazione della sentenza, che nel pronunciarsi sul reddito di partecipazione del socio, si riporti alla motivazione della sentenza sulla determinazione del reddito della società, perché in quella sede non è stata prospettata un vizio di motivazione. Tuttavia l'affermazione secondo cui sarebbe inevitabile che la decisione intervenuta nel primo dei suddetti contenziosi si rifletta sulla pronuncia afferente al secondo - il che impone al giudice chia-

mato a statuire su quest'ultimo di prendere atto della decisione intervenuta nella prima controversia - conferma un prevalente e preferibile orientamento in ordine alla legittimità di una motivazione che si riporti alla decisione sul reddito della società, purché nel rispetto del limite che risultino esposti e siano comprensibili i presupposti di fatto della controversia e il ragionamento logico-giuridico posto a base della decisione.

C2) IMPOSTA DI REGISTRO; STIMA DELL'UTE; ATTRIBUZIONE DI RENDITA CATASTALE

a) Si è di recente affermato, riprendendo un orientamento già enunciato (Cass. 26 ottobre 2001, n. 13213; 1 agosto 2000, n. 10052), che è insufficientemente motivata la sentenza di merito che, con riferimento ad un avviso di accertamento di valore ai fini INVIM, si limiti ad aderire fideisticamente alle conclusioni della stima dell'UTE, considerando decisivo il fatto che il contribuente non abbia offerto una prova contraria alla stima stessa e con ciò determinando un'illegittima inversione dell'onere della prova che invece grava sull'Ufficio (Cass. 30 maggio 2005, n. 11487). Nella specie la commissione tributaria aveva motivato nel senso che l'UTE aveva determinato un valore del bene di cui non si poteva non tenere conto, essendo superiore al dichiarato e non avendo i contraenti prodotto alcuna prova contraria alla stima stessa. La Corte di cassazione ha ribadito che la commissione tributaria, anche in presenza di una stima dell'UTE - che costituisce ai fini della prova, un documento di parte - è tenuta a verificare, esplicitando le ragioni del suo convincimento, se detta stima sia o meno idonea a superare le contestazioni dell'interessato e a fornire la prova dei più alti valori pretesi dall'Ufficio.

b) In altra fattispecie in tema di imposta di registro e con riferimento alla ipotesi di diverse e contrastanti valutazioni dell'UTE, al fine di accertare la legittimità dell'applicazione del d.l. 1988/70, convertito nella legge 1988/154 sull'attribuzione della rendita catastale, cosiddetta automatica, è stata annullata per difetto di motivazione la sentenza della commissione tributaria che aveva accolto il gravame dell'ufficio, affermando l'operatività della prima attribuzione di rendita sul presupposto che tale era la classificazione operante al momento del trasferimento immobiliare e a nulla rilevando la variazione catastale in diminuzione, in seguito intervenuta, che non poteva avere effetto retroattivo. Sul punto la Corte di cassazione (9 giugno 2005, n. 12160) ha affermato che il giudice di merito deve accertare se si sia in presenza di jus poenitendi da parte dell'ufficio competente all'attribuzione della rendita, nell'ambito di un unico subprocedimento di attribuzione di rendita, e se la rendita effettiva sia proprio la seconda, intervenuta a correggere la prima, e quindi valida all'epoca del

trasferimento, ove il bene sia rimasto invariato rispetto alla duplice e contrastante valutazione.

C3) COMPORTAMENTO DEL CONTRIBUENTE CONTRARIO AI CANONI DELL'ECONOMIA

Interessanti spunti di valutazione offre la giurisprudenza in tema di controllo della motivazione sul comportamento del contribuente contrario ai canoni dell'economia.

a) Con recente pronuncia (Cass. 8 luglio 2005, 14428), la Corte di cassazione - con riferimento a fattispecie relativa ad avvisi di rettifica IVA, e sulla premessa che la tenuta della contabilità in maniera formalmente regolare non è di ostacolo alla rettifica delle dichiarazioni fiscali (Cass. 27 settembre 2002, n. 13995) - ha affermato che in presenza di un comportamento del contribuente assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente stesso non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento su base presuntiva. In tal caso il giudice del merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie.

Nella specie la commissione tributaria aveva accertato che le operazioni contestate e sospette di falsità non seguivano la logica del profitto ed anzi erano prive di una valida ragione economica che neppure la società era stata in grado di indicare, restando trincerata dietro la regolarità formale del suo operato, e la Corte di cassazione, ritenuta congrua e logica la motivazione della decisione di appello, ha respinto il ricorso del contribuente.

b) Il principio enunciato, anche con riferimento ai criteri di valutazione della motivazione del giudice di merito, conferma un orientamento giurisprudenziale già esistente (Cass. 9 febbraio 2001, n. 1821; 24 luglio 2002, n. 10802), ma che ha portato differenti apprezzamenti della decisione del giudice di merito e della relativa motivazione. Infatti nei più risalenti precedenti, l'applicazione del principio ha determinato l'annullamento con rinvio delle decisioni di appello impugnate, le quali, rispettivamente, avevano, in un caso, escluso l'esistenza di un'alterazione di bolle di accompagnamento e annullato l'accertamento presuntivo sulla base dell'aspetto esteriore delle bolle medesime e non ritenendo sintomatica di falsificazione l'effettuazione di più trasporti a distanza di pochissimi giorni in ragione della breve distanza tra la sede dell'acquirente e quella della venditrice, e, nell'altro, riconosciuto la legittimità della detrazione, nella loro interezza, quali componenti negativi del reddito, dei costi di noleggio delle imbarcazioni nolleggiate alla società contribuente dalla controllante, che, a sua volta, le aveva acquistate dalle proprie controllate e nolleggiate alle stesse venditrici.

C4) VALUTAZIONE DELLA RILEVANZA DEL GIUDICATO PENALE

Il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare (Cass. 24 maggio 2005, n. 10945; 18 gennaio 2002, n. 516), così come non può negare in linea di principio che l'accertamento compiuto in una sentenza di proscioglimento pronunciata ex art. 425 c.p.p. possa costituire fonte di prova presuntiva, omettendo di compiere una sua valutazione autonoma degli elementi acquisiti in sede penale (Cass. 2 dicembre 2002, n. 17037). Ciò in quanto, ai sensi dell'art. 654 c.p.p. - il quale aveva portata modificativa dell'art. 12 del d.l. n. 429 del 1982 (convertito nella legge n. 516 del 1982), poi espressamente abrogato dall'art. 25 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, - l'efficacia vincolante del giudicato penale non opera nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Per effetto del mutato quadro normativo, quindi, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente (Cass. 24 maggio 2005, n. 10945; 18 gennaio 2002, n. 516).

In particolare, con la sentenza 24 maggio 2005, n. 10945 la Corte di cassazione, a fronte della censura del ricorrente che invocava a suo favore una sentenza penale di assoluzione definitiva sui medesimi fatti per i quali era stato promosso l'accertamento nei confronti del ricorrente stesso, ha confermato la sentenza di appello, ritenendo che la stessa, con idonea motivazione e con corretto esercizio da parte dei giudici dei loro autonomi poteri di valutazione, avesse legittimamente escluso la rilevanza del giudicato penale favorevole al contribuente, considerando che il provvedimento di autorizzazione all'accesso domiciliare e allo studio del commercialista era stato sottoscritto dal competente Procuratore della Repubblica e che erano irrilevanti, ai fini dell'accertamento tributario, la documentazione acquisita mediante l'accesso domiciliare e nello studio del commercialista e l'eventuale nullità del provvedimento di autorizzazione (unico elemento che aveva portato alla sentenza penale di assoluzione).

Con la sentenza 2 dicembre 2002, n. 17037, invece, la Corte di cassazione ha accolto la censura del contribuente che si era doluto che la commissione tributaria avesse escluso in linea di principio che la sentenza penale pronunciata ex art. 425 c.p.p. potesse costituire fonte di prova presuntiva, sia per l'erroneità in punto di diritto di tale enunciato, che per la insufficienza della motivazione, per non avere i giudici di appello tenuto conto della circostanza, emersa in sede penale e di per sé decisiva, che il contribuente era stato prosciolto dai delitti di frode fiscale sulla base dell'accertamento della sua completa estraneità fatti, posti a base anche dell'accertamento dall'ufficio finanziario competente.

C5) SOCIETA' DI CAPITALI A RISTRETTA BASE AZIONARIA

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, non può considerarsi illogica la presunzione (semplice) di distribuzione degli utili extracontabili ai soci, restando così annullata la sentenza della commissione tributaria regionale che aveva invece negato il ricorso alla prova presuntiva (Cass. 11 novembre 2004, n. 21475). Il principio enunciato è conforme ad orientamento ormai consolidato (Cass. 15 maggio 2003, n. 7564; 16 maggio 2002, n. 7174; 8 agosto 2005, n. 16729), sul presupposto che il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci, che in tale ipotesi normalmente caratterizza la gestione sociale. Tuttavia, e per quel che concerne il controllo della motivazione, si è affermato che, per consentire alla presunzione di operare, il giudice di merito deve accertare, con specifica valutazione probatoria e con idonea motivazione, l'esistenza sia di una ristretta base sociale e/o familiare, che di un valido accertamento a carico della società in ordine a ricavi non contabilizzati (Cass. 5 maggio 2003, n. 6780).

D) ESAME DI ALTRE FATTISPECIE

Con riferimento ad ulteriori fattispecie giurisprudenziali, si è affermato che:

a) sussiste il difetto di motivazione della decisione impugnata, quando la stessa non ha in alcun modo argomentato in ordine alla eccezione di giudicato, proposta e documentata nel corso del giudizio di merito (Cass. 18 gennaio 2000, n. 488);

è del tutto carente di motivazione la decisione di appello che non abbia affrontato i motivi dell'appello principale, ma soltanto di quello incidentale, pur riguardanti le stesse questioni (Cass. 25 febbraio 2002, n. 2714);

qualora i giudici di secondo grado abbiano trascurato di indicare gli elementi da cui hanno tratto il pro-

prio convincimento e le ragioni che hanno determinato la decisione, la pronuncia deve essere annullata posto che il difetto assoluto di motivazione impedisce il controllo di legittimità sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica (Cass. 22 gennaio n. 1999, n. 578);

la segnalazione relativa al pagamento ad una società italiana da parte di una società americana di somme di danaro a titolo di interessi, inviata all'Amministrazione finanziaria italiana dall'Amministrazione finanziaria federale Usa nell'ambito dei rapporti di collaborazione stabiliti dall'art. 26 della Convenzione tra la Repubblica Italiana e gli Stati Uniti D'America, firmata il 17 aprile 1984 e ratificata con legge 11 dicembre 1985, n. 763, anche se priva di indicazioni circa la sua attribuzione ad un funzionario responsabile, non può essere considerata alla stregua di una informazione anonima, ma deve essere presa in esame dal giudice di merito, valutandone natura e contenuto. Pertanto, il rifiuto del giudice di merito di valutare la natura ed il contenuto del documento costituisce, oltre che violazione di legge (in particolare dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 in relazione al citato art. 26 della convenzione Italia - Usa), anche omessa motivazione ai sensi dell'art. 360, n. 5, c.p.c.;

l'esercizio dei poteri istruttori di ufficio, nell'ambito del contemperamento del principio dispositivo con quello della ricerca della verità, involge un giudizio di opportunità rimessa ad un apprezzamento meramente discrezionale, che può essere sottoposto al sindacato di legittimità soltanto come vizio di motivazione, ai sensi del n. 5 dell'art. 360 c.p.c., qualora la sentenza di merito non adduca un'adeguata spiegazione per disattendere la richiesta di mezzi istruttori relativi ad un punto della controversia che, se esaurientemente istruito, avrebbe potuto condurre ad una diversa decisione, mentre, qualora il ricorrente neppure deduca di aver avanzato richieste istruttorie, il mancato esercizio di detti poteri da parte del giudice, proprio perché rimesso ad un apprezzamento discrezionale, non è censurabile in cassazione (Cass. 7 agosto 1993, n. 8568; 25 luglio 2002, n. 10945; 29 maggio 2002, n. 7820) e assume rilievo soltanto indiretto, quando determini un'insufficienza degli elementi disponibili a sorreggere la pronuncia.

3- AUTOSUFFICIENZA DEL RICORSO PER CASSAZIONE E SPECIFICITA' DEI MOTIVI

I principi in tema di controllo in cassazione della motivazione della sentenza tributaria vanno coordinati con quelli attinenti al contenuto richiesto, a pena d'inammissibilità, del ricorso per cassazione.

Si è in particolare affermato che non soddisfa il requisito di cui all'art. 366, n. 4, c.p.c. che prescrive l'indicazione dei motivi per i quali si chiede la cassazione della sentenza, la generica affermazione che la decisione difetti di motivazione sostanziale,

occorrendo, ai fini dell'illustrazione del motivo di ricorso di cui all'art. 360, n. 5, c.p.c., che il ricorrente indichi le specifiche ragioni per le quali la motivazione appaia omessa (o insufficiente o contraddittoria) su di un punto decisivo della controversia (Cass. 29 maggio 2002, n. 7820; 25 luglio 2002, n. 10945). Ricorre inoltre genericità del motivo di ricorso per cassazione, quando il ricorrente non indichi le questioni nella cui soluzione vi sarebbero state violazioni di norme, essendo dette questioni necessarie alla precisazione della censura mossa alla sentenza, per non lasciare indeterminato l'ambito del controllo di legittimità che la Corte di cassazione deve compiere sulla decisione oggetto del ricorso (Cass. 29 maggio 2002, n. 7817). Sulla base di tali premesse, si è ritenuto che non si soddisfi il principio della specificità dei motivi, con riguardo al tema della ripresa a tassazione degli omessi ricavi accertati, qualora il ricorrente affermi che difetta nella sentenza impugnata la considerazione della corrispondenza tra presunte somme "in nero" e gli importi fatturati, senza che si sia precisato l'ammontare e la causale di tali importi e soprattutto in quali memorie difensive, genericamente indicate, le doglianze che si assume essere state pretermesse dai giudici di appello siano state formulate (Cass. 29 maggio 2002, n. 7817).

I principi enunciati sono stati applicati anche con riferimento a censure mosse in ordine alle valutazioni delle prove relative ai fatti dedotti dalle parti, affermandosi che non è possibile eccepire in sede di legittimità una generica omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione della decisione impugnata, ma è necessario indicare dettagliatamente gli elementi di censura e individuare le ragioni per le quali si ritenga inidoneo il supporto probatorio della sentenza di merito; ciò in quanto la valutazione dell'adempimento dell'onere probatorio consiste in un apprezzamento discrezionale del giudice di merito (Cass. 20 novembre 2001, n. 14566).

Sempre facendo ricorso al principio di autosufficienza del ricorso, sancito dall'art. 366 c.p.c., e con riferimento all'ipotesi che il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione dell'avviso di accertamento, si è affermato che il ricorso deve riportare testualmente, a pena d'inammissibilità, i passi della motivazione di detto avviso che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi dal giudice di merito, al fine di consentire alla Corte di cassazione di esprimere il proprio giudizio sulla congruità della motivazione esclusivamente in base al ricorso medesimo (Cass. 13 agosto 2004, n. 15867).

Ancora in tema di motivazione dell'avviso di accertamento (nella specie, accertamento di maggior valore ai fini dell'imposta di registro), si è ritenuto che - avendo le commissioni tributarie, oltre alla

possibilità di confermare o annullare l'atto di amministrazione, anche il potere, in caso di errore o di difetto di prova, di ritoccare la stima operata dall'ufficio - qualora la commissione tributaria si sia avvalsa di tale potere ed abbia ritenuto assolto l'onere probatorio incombente sull'amministrazione, il contribuente non possa più dolersi del ragionamento svolto dall'amministrazione medesima nell'avviso di accertamento, ma deve sindacare l'esattezza e la congruità del ragionamento svolto dal giudice nella motivazione della sua decisione (Cass. 24 luglio 2002, n. 10816).

4- IL CONTROLLO DELLA MOTIVAZIONE NEL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA EX ART. 70 D. LGS. 1992/546.

A norma dell'art. 70, comma 10, del d. lgs. 1992/546, contro le sentenze emesse dalla commissione tributaria nel giudizio di ottemperanza - al fine di adottare i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza della sentenza passata in giudicato in luogo dell'Amministrazione finanziaria o di un ente locale e attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione (art. 70, comma 7) - «è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento».

La giurisprudenza di questa Corte ha interpretato in senso estensivo tale disposizione, affermando che contro dette sentenze è proponibile ricorso per cassazione, oltre che per inosservanza delle norme sul procedimento, anche per violazione di legge in applicazione dell'art. 111 Cost. e quindi anche per radicale mancanza di motivazione, la quale costituisce un requisito essenziale della sentenza, prescritto anche per le decisioni di ottemperanza del giudicato tributario (Cass. 23 aprile 2004, n. 7801).

Sulla scia di tale orientamento, il controllo della Cassazione sulla decisione di ottemperanza si è esteso anche alla valutazione della congruità della motivazione, censurando la sentenza per essersi la commissione tributaria astenuta dall'effettuare indagini sulla reale portata del dictum e omettendo di indicare gli elementi da cui aveva tratto il proprio convincimento e di esplicitare il ragionamento logico-giuridico seguito per giungere alla decisione (Cass. 24 novembre 2004, n. 22188).

Relazione tenuta presso la Corte di Cassazione il 16 novembre 2005 al Convegno "Problemi aperti del Processo tributario" a cura della formazione decentrata del C.S.M.

Dalla TARSU alla TIA, andata e ritorno

di Luisella Ventura

Giudice Tributario CTP Milano

Premessa - Nel disciplinare la gestione dei rifiuti con il d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, - c.d. decreto Ronchi - il legislatore ha voluto privilegiare la valorizzazione economica dei rifiuti come materia prima o fonte di energia, attraverso incentivi al loro recupero, riutilizzo e riciclo, abbandonando così il preesistente sistema finalizzato al solo smaltimento.

Nel perseguire questa apprezzabile scelta di politica ambientale ed economica, il decreto ha previsto la soppressione della TARSU e la contemporanea istituzione da parte dei comuni di una tariffa, stabilendo che, a partire dal primo gennaio 1999, i comuni facessero fronte con il prelievo tariffario alla copertura dei costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti su strade, aree pubbliche e soggette ad uso pubblico.

Le buone intenzioni del legislatore, tuttavia, non hanno impedito che la nuova normativa incontrasse, nel suo cammino d'attuazione, numerosi ostacoli dovuti sia alla concreta difficoltà nella messa a punto della tariffa sia alla non chiara definizione della natura giuridica dell'imposizione.

Per quanto attiene al primo punto si rileva che se il presupposto della Tariffa è, come per la TARSU, il possesso di locali ed aree situate nel territorio comunale, ben diversa è la base imponibile.

Infatti la Tariffa ha struttura binomia poiché si articola in una *quota fissa*, determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, ed in

una *quota variabile*, rapportata alla quantità dei rifiuti conferiti, al servizio fornito ed ai costi di gestione, così da assicurare la copertura integrale dei costi d'investimento e di esercizio. L'art. 49, comma 5, ha previsto l'elaborazione di un metodo normalizzato per definire le componenti dei costi e la tariffa di riferimento.

Il legislatore, che pure aveva previsto l'avviamento graduale della tariffa, tenuto conto delle difficoltà incontrate dai comuni nell'avvio della disciplina, ha dovuto aggiornare, di volta in volta, i termini per la soppressione della TARSU e la contemporanea operatività della Tariffa. Da ultimo la L. 350/03 e la L. 311/04 hanno introdotto ulteriori proroghe, portando ad un differimento graduale dell'attivazione del regime tariffario in tutti i comuni italiani (2003, 2005 e 2008).

Ma la complessità del sistema tariffario, ed il ritardo accumulato nella sua operatività, ha rappresentato solo uno degli aspetti controversi della nuova disciplina.

Oggetto di discussione è stata, infatti, la natura stessa dell'istituto, che si caratterizza per la contestuale presenza di elementi tributari ed extratributari.

Così, mentre per alcuni la tariffa avrebbe conservato la natura tributaria propria della TARSU poiché non vi sarebbe alcuna reciprocità tra la prestazione patrimoniale imposta richiesta ed il servizio reso, in quanto i costi del servizio riferiti alla gestione - di carattere generale - risultano prevalenti rispetto a quelli della raccolta e del trasporto - che riguardano

il singolo contribuente - , altri hanno ritenuto che l'obbligazione sia collegata alla fruizione di un servizio che il comune offre sulla base di un rapporto contrattuale: ciò che determinerebbe la natura patrimoniale della Tariffa e la modifica del preesistente carattere tributario della prestazione.

Considerato che l'art. 2, comma 1, del d.lgs. 546/92, nella formulazione introdotta dall'art. 12, comma 2, L. 448/01¹ stabiliva che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, chiarire se la tariffa rientrasse tra le prestazioni di carattere tributario o tra quelle patrimoniali/contrattuali era essenziale al fine dell'individuazione del giudice competente. E' opportuno osservare che analoghe perplessità sono sorte anche in relazione ad altri istituti, in origine qualificati come tributi e che il legislatore ha successivamente modificato, assimilandoli ad entrate di carattere patrimoniale, quali il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche², il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue³ e l'imposta e/o canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni⁴.

Le conseguenze della natura contrattuale patrimoniale della tariffa - Per quanto riguarda l'argomento che qui più specificatamente interessa, va rilevato che le modalità d'istituzione della tariffa, nata sulle ceneri della TARSU ed in sostituzione della stessa, l'affidamento dell'applicazione e della riscossione della tariffa al soggetto che gestisce il servizio, nonché la mancata previsione di procedure d'accertamento, hanno indotto alcuni studiosi a considerare prevalente il carattere di novità dell'istituto, distinto dal precedente prelievo tributario così da qualificarlo, quale prestazione extratributaria, vero prezzo pubblico imposto.

E' evidente che le conseguenze di tale inquadramento non si limiterebbero al solo contenzioso ma avrebbero riflessi anche sull'accertamento, la riscossione coattiva, le sanzioni e l'IVA.

Infatti, venuto meno il carattere tributario della prestazione, l'ente locale⁵ non potrebbe esercitare i poteri istruttori propri dei rapporti tributari⁶, né emettere atti impositivi in caso di omissione, infedeltà o incompletezza della dichiarazione; inoltre, non potrebbero operare i termini di decadenza previsti in materia di accertamento della tassa sui rifiuti dall'art. 71 del d.lgs. n. 507/93 e l'unico termine sarebbe, presumibilmente, quello di prescrizione decennale del diritto alla percezione della tariffa, ex art. 2946 c.c.

Per quanto attiene ai rimborsi, non più soggetti alla decadenza della domanda, ex art. 75 del d.lgs. n. 507/93 - essi dovrebbero essere disposti in applicazione dell'istituto della ripetizione di indebito, sog-

getto alla prescrizione decennale, ex art. 2033 c.c. In materia di riscossione, l'art. 49 del d.lgs. 22/1997 ha previsto che la riscossione volontaria e coattiva della tariffa possa essere effettuata tramite ruolo, rinviando alle disposizioni sulla riscossione di cui al d.P.R. 602/73 e al d.P.R. 28 gennaio 1988 n. 43⁷. I comuni, quindi, possono procedere alla riscossione tramite i concessionari o affidando la stessa ai soggetti iscritti nell'Albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni.

Per quanto riguarda il contenzioso, nonostante l'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie, ad opera dell'art. 12, comma 2, della L. n. 448/01, una volta negata la natura tributaria dell'imposizione, verrebbe meno la giurisdizione degli organi del contenzioso tributario per ogni eventuale contestazione e l'organo preposto alla soluzione dei conflitti sarebbe il giudice ordinario⁸.

Rientrerebbero comunque nella giurisdizione delle Commissioni tributarie le controversie relative al tributo provinciale previsto dall'art. 19 del d.lgs. 504/92, espressamente fatto salvo dall'ultimo comma dell'art. 49, ciò che renderebbe ancora più disarmonico il sistema.⁹

In tema di sanzioni, il decreto Ronchi ha fissato una serie di sanzioni penali per i trasgressori della normativa in relazione alla gestione dei rifiuti ma nulla ha previsto per le ipotesi di ritardati od omessi versamenti della tariffa.

Il riconoscimento della natura patrimoniale dell'entrata, dunque, renderebbe insufficiente il quadro sanzionatorio, poiché, in mancanza di un'espressa previsione legislativa ed in considerazione della natura contrattuale della prestazione, non sarebbero applicabili le sanzioni tributarie previste dai d.lgs. 471/97 e 472/97 e la sola sanzione residuale sarebbe quella prevista dall'art. 106, commi 1 e 2, del R.D. 3 marzo 1934, n. 383.

Riconosciuta alla tariffa la natura di prezzo imposto, questa, infine, rientrerebbe di diritto nel campo di applicazione dell'IVA, con l'aliquota del 10 per cento e inevitabile lievitazione dei costi per l'utente. Va rilevato in proposito che l'applicazione dell'IVA alla nuova entrata, in realtà, non deriverebbe dall'art. 4, comma 5, della VI Direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE¹⁰ ma espressamente dalla volontà del legislatore nazionale.

Infatti, nel disporre, con l'art. 6, comma 13, della L. 133/99, l'inapplicabilità dell'imposta sul valore aggiunto alle somme derivanti dal servizio di gestione dei rifiuti urbani a partire dal 1998 anche se incassate nel 1999 nei comuni che in tale anno hanno attivato la tariffa in via sperimentale, il legislatore ha implicitamente previsto che alla Tariffa, a regime, dovesse essere applicata l'IVA.

Le argomentazioni a favore della natura tributaria della Tariffa - Nonostante le considerazioni precedentemente svolte e/o in ragione delle obiettive difficoltà che il riconoscimento della natura contrattuale della prestazione comporterebbe nell'applicazione della normativa, numerosi sono coloro che si sono espressi per la natura tributaria della Tariffa o hanno auspicato un intervento del legislatore o della giurisprudenza che la riportasse nell'area tributaria, come già avvenuto in passato per il canone di fognatura e depurazione delle acque.

Partendo dal presupposto che la natura di una prestazione patrimoniale non può essere desunta dalla sola denominazione letterale utilizzata dal legislatore e che il termine *tariffa*, indicando unicamente lo strumento normativo per la determinazione della misura di un tributo, non è in sé rivelatore della natura extratributaria del prelievo, si è affermato che la reale natura della prestazione patrimoniale deve essere accertata attraverso la valutazione complessiva di un insieme di elementi. .

Si è posto, quindi, l'accento sull'importanza che, nella determinazione della tariffa, ha la ripartizione del costo del servizio tra costi fissi - relativi ai componenti essenziali - e costi variabili - relativi alla quantità dei rifiuti.

Il prezzo pubblico, in quanto tale, deve sempre essere commisurato, in termini di corrispettività, all'entità del servizio prestato e, dunque, nella sua determinazione bisogna tenere conto solo delle componenti specificamente riferibili al servizio reso nei confronti del singolo contribuente.

In tale ottica è evidente che la parte fissa della Tariffa non è giustificabile nell'ambito della figura del prezzo pubblico, mentre lo sarebbe nel caso di una qualificazione tributaria del prelievo: in quanto tributo, esso potrebbe tenere conto di elementi non rappresentativi della corrispettività, da valutarsi in termini di capacità contributiva.

Il nuovo sistema tariffario, inoltre, ha sollevato numerosi dubbi di costituzionalità.

L'art. 49 d.lgs. 22/97, infatti, parla espressamente di soppressione della tassa e della sua sostituzione con una tariffa lasciando intendere il proposito del legislatore di trasformare il rapporto pubblicistico d'imposta in rapporto civilistico. Tale intenzione, tuttavia, contrasta con le leggi delega che hanno dato luogo all'emanazione del "decreto Ronchi".

Infatti le leggi 22 febbraio 1994, n. 146 e 6 febbraio 1996, n. 52 non hanno attribuito al Governo la potestà di sopprimere la TARSU e non ne prevedevano una radicale trasformazione, limitandosi a richiedere modifiche alla disciplina vigente, con esplicito riferimento, tra l'altro, alla sola raccolta dei rifiuti da imballaggio.

Considerato che la soppressione della TARSU e l'istituzione della Tariffa vanno ben al di là della modifica della tassa in conformità alle direttive della

legge delega, fino ad pervenire ad una diversa qualificazione giuridica dell'istituto, parlare di eccesso di delega in violazione dell'art. 76 della Costituzione non appare, dunque, pretestuoso.

Un altro profilo d'illegittimità costituzionale della Tariffa riguarderebbe la violazione del principio di capacità contributiva, previsto dall'art. 53 della Costituzione.

La Tariffa, quale prestazione patrimoniale imposta, presuppone che la commisurazione dei rifiuti sia direttamente imputabile al singolo utente ma ciò è possibile solo con riferimento ai rifiuti interni e non a quelli esterni, che sono per loro natura indivisibili ed imputabili all'intera comunità.

La Tariffa, invece, come già accennato, copre anche spese che non riguardano lo smaltimento dei rifiuti urbani solidi provenienti dai locali che costituiscono il presupposto di applicazione della tariffa stessa ma comprende anche i costi per il servizio di raccolta dei rifiuti provenienti dallo spazzamento delle strade e giacenti sulle strade e aree pubbliche, tra i quali i rifiuti vegetali provenienti da aree verdi, quali giardini, parchi e aree cimiteriali.

A tali costi il singolo non può sottrarsi poiché essi sono riferiti, *ex lege*, ad uno specifico *interesse generale di tutela ambientale*: ne consegue che il costo derivante dallo spazzamento dei rifiuti esterni sarebbe applicato a tutte le utenze con riferimento alla semplice fruizione del servizio prestato e non già in ragione della diversa capacità a produrre rifiuti, rendendo così la Tariffa concretamente assimilabile ad una tassa.

Infine, in quanto prestazione patrimoniale imposta, gestita in regime monopolistico, la Tariffa dovrebbe essere determinata in base a precisi criteri di legge e non essere affidata, per l'emanazione degli atti generali di istituzione e regolamentazione, all'autonomia regolamentare degli enti locali cui, invece, l'art. 49 del d.lgs. 22/97 rinvia. Questa previsione, contrastando con il principio di riserva di legge, stabilito dall'art. 23 della Costituzione, comporterebbe un ulteriore profilo d'incostituzionalità della disciplina istitutiva della Tariffa

Le modifiche apportate dalla L. n. 248/05.

Conclusioni - In tale situazione, a parere di chi scrive, sarebbe stato auspicabile, quindi, riconoscere alla TIA la stessa natura tributaria propria della TARSU poiché fonte dell'obbligazione fra le parti, per la Tariffa così come per la TARSU, deve ritenersi la legge e non la volontà contrattuale; né può dirsi sussistere un rapporto sinallagmatico tra la prestazione del gestore e la controprestazione del contribuente, o altro rapporto di tipo contrattuale o di semplice adesione. Il gestore, infatti, come più volte ricordato, è tenuto ad erogare il servizio mentre l'importo della tariffa deve, per legge, concernere tutto il costo del servizio erogato alla collettività,

essendo, appunto, la tariffa finalizzata alla tutela di uno specifico *interesse generale di tutela ambientale*. Ebbene, i dubbi espressi da parte della dottrina sulla qualificazione giuridica dell'istituto e che questo breve scritto ha cercato di sintetizzare, non hanno lasciato indifferente il legislatore il quale è recentemente intervenuto con la legge n. 248 del 2 dicembre 2005, di conversione del D.L. n. 203 del 30 settembre 2005, a modificare l'art. 2 del d.lgs. 546/92 indicando espressamente la giurisdizione delle Commissioni tributarie per le controversie relative allo smaltimento dei rifiuti.

Con la modifica del comma 1 del richiamato articolo 2 il legislatore precisa, infatti, che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie *comunque denominati*. Il comma 2 è stato, invece, integrato con il seguente periodo: *“Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del d.lgs. , n. 446/97 e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni”*.

L'intervento legislativo, nell'indicare la giurisdizione delle Commissioni tributarie in ordine alle controversie in materia di TIA, di COSAP, del CIMP etc, elimina ogni dubbio sulla natura tributaria del prelievo.

Tale qualificazione risolve, dunque, il problema dell'applicabilità o meno dell'IVA e supera almeno due dei profili d'incostituzionalità segnalati, mentre l'ostacolo rappresentato dall'art. 19 d.lgs 546/92, che contiene l'indicazione degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario – elencazione già considerata del tutto insufficiente a seguito dell'ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 12, comma 2, della L. 448/01 - potrà ritenersi superato considerando impugnabile innanzi al giudice tributario ogni atto con cui il soggetto a ciò autorizzato manifesti una pretesa che il giudice possa qualificare come tributaria.¹¹

E tuttavia non può non rilevarsi che, ancora una volta, si è legiferato sull'onda dell'emergenza, al solo fine di evitare i prevedibili conflitti dovuti alle obiettive condizioni di incertezza nell'individuazione del giudice competente a risolvere le controversie relative.

Sarebbe stato di gran lunga preferibile che il legislatore rivedesse in modo organico le norme che disciplinano la tariffa di igiene ambientale e gli altri prelievi indicati nel comma 2 dell'art. 2 d.lgs 546/92, risolvendo una volta per tutte le difficoltà relative alla loro messa a punto e dando risposte adeguate alle ambiguità sopra segnalate¹². Ciò anche per evi-

tare il possibile snaturamento di istituti che, pensati in un'ottica di ampio respiro, si trovano attualmente ad essere ridimensionati “dall'esterno” e rischiano di perdere anche quegli elementi positivi di novità che pure la normativa relativa conteneva.

NOTE:

1 In vigore fino al 2 dicembre 2005, data dopo la quale è entrata in vigore la modifica apportata dalla L. n. 248 del 2 dicembre 2005, di conversione del D.L. n. 203 del 30 settembre 2005, come si vedrà nelle conclusioni che seguono

2 L'art. 63 d.lgs. 446/97 riconosce ai comuni ed alle province la facoltà di escludere l'applicazione della tassa e di istituire un canone per l'occupazione di spazi ed aree del demanio o patrimonio indisponibile di detti enti (COSAP), entrata che avrebbe carattere patrimoniale

3 Canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, l'allontanamento la depurazione e lo scarico delle acque Originariamente disciplinato dalla L. 10 maggio 1976, n. 319, poi dall'art. 14, comma 1, della L. 36/94 il canone ha perso la natura tributaria a decorrere dal 1° gennaio 1999, poiché l'art. 31, comma 28, L. 448/98 gli ha riconosciuto la natura di corrispettivo.

4 L'art. 62 d.lgs. 446/97 riconosce ai comuni la facoltà di escludere l'applicazione dell'imposta e di sostituirla con un canone per l'installazione degli impianti pubblicitari (CIMP), entrata che avrebbe carattere patrimoniale

5 Ai sensi dell'art. 49, l'ente locale è deputato ad emanare gli atti generali di istituzione e regolamentazione dell'entrata e di determinazione della Tariffa, affidando al soggetto gestore la concreta applicazione del servizio Con l'entrata in vigore della Tariffa, dunque, l'ente locale perde la propria connotazione di ente impositore

6 Verrebbe meno la possibilità di richiedere dati, inviare questionari, disporre accessi, e non potrebbero essere imposti obblighi di dichiarazione per verificare tipo e quantità dei rifiuti prodotti e conferiti. Nella regolamentazione del prelievo, pertanto, si dovranno adottare strumenti che consentano di prescindere, ai fini dei controlli, dalle dichiarazioni dei contribuenti. Il comune si limiterà a comunicare la debenza delle somme pretese attraverso semplici fatture.

7 Il Ministero dell'ambiente, con circolare del 7 ottobre 1999, ha richiamato l'art. 52 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n.446, facendo riferimento alla potestà regolamentare concessa ai comuni per l'affidamento della riscossione anche delle entrate non tributarie ai concessionari della riscossione di cui al d.P.R. n. 43/1988 ed ai soggetti iscritti nell'Albo previsto dall'art. 53 dello stesso d.lgs. n. 446/1997.

8 Vedi nota n. 1

9 L'addizionale provinciale sui rifiuti, è determinata annualmente in misura variabile tra l'1% ed il 5% delle tariffe per unità di superficie stabilite ai fini della Tarsu, e deve essere liquidata ed iscritta a ruolo contestualmente a quest'ultima.

10 L'attività di raccolta e smaltimento dei rifiuti, infatti, è esercitata dall'ente locale in veste di pubblica autorità e non di controparte privatistica; non si tratta, inoltre, di attività espressamente compresa fra quelle indicate nell'allegato D alla Direttiva e, quindi, imponibile per presunzione assoluta; infine, l'eventuale non assoggettamento ad IVA non provocherebbe distorsioni nel sistema economico, trattandosi di attività svolta in regime monopolistico

11 Ciò in considerazione del fatto che, non essendo intervenute modifiche sostanziali al decreto Ronchi, i comuni procederanno alla riscossione, tramite i concessionari od altri soggetti a ciò abilitati, attraverso semplici fatture.

12 E neppure quelle relative alla COSAP, alla CIMP nonché allo scarico delle acque reflue, così come modificati dal d.lgs. 446/97 e dalla L. 448/98 sopra richiamati.

TROVARE IL COLPEVOLE!

di Erio Roteglia
Giudice C.T.P. Modena

Il principio generale.

La ordinaria disciplina sanzionatoria così recita: “*La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione*”. E ancora: “*Le violazioni riferite...a società, associazioni od enti si intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici..*”. In conseguenza di ciò “*ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa*”. Il concorso della volontà, la quale presuppone la coscienza, è quindi indispensabile per la responsabilità dell'autore il quale, nei casi in parola, non può che trattarsi di persona fisica agente in proprio o quale rappresentante di ente o associazione in possesso di soggettività passiva tributaria, con o senza personalità giuridica. Secondo il modello penalistico occorre quindi che l'illecito sia commesso con colpa o dolo e l'esistenza dell'elemento psicologico andrà accertata e provata, caso per caso, dall'organo irrogante; rimane chiuso ogni spazio all'inversione totale o parziale dell'onere della prova in senso sfavorevole all'incolpato.

La norma (art. 11, 2° co.) in base alla quale si presume *iuris tantum* autore della violazione “*chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi*”, non dà, ad onta di una prima apparenza, quasi alcun aiuto all'Ufficio accertatore. La assoluta genericità di significato del verbo “*compiuto*” non pone limite alcuno all'universo del possibile quindi non circoscrive alcuno spazio di ricerca. Rimane perciò solo la parola “*sottoscritto*” -che ritengo significhi “firmato”- a dare un piccolo sostegno presuntivo alla problematica identificazione; l'aiuto è però minimo in quanto la presunzione riconduce alla sola violazione consumata con la firma (come, ad esempio, la

infedeltà o incompletezza della dichiarazione fiscale) ma non offre alcun supporto alle necessarie violazioni prodromiche di tipo contabile o documentale ideologiche o materiali, alle violazioni originate da interpretazioni o da liquidazioni errate (deduzioni, versamenti), a quelle originate da obblighi relativi alla individuazioni della soggettività i.v.a., a quelle originate da condotte meramente omissive¹, ecc.

La mia opinione

I provvedimenti irrogatori vanno motivati a pena di nullità.

Essi devono contenere i “*fatti attribuiti al trasgressore*”, gli “*elementi probatori*”, le “*norme applicate*” ed i “*criteri*” seguiti per la liquidazione (art. 16, D. Lgs. 472/97).

Ora non corre dubbio che gli atti impositivi debbano essere motivati a pena di nullità ma mi pare altrettanto certo che a tale comando soggiacciano anche gli atti irrogatori in quanto lo Statuto del contribuente afferma che “*Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241*”. L'obbligo di motivazione è quindi principio generale dell'ordinamento tributario in quanto parte del più ampio ordinamento amministrativo. Nella Circ. 180/E del 10/07/98 la Amm. Fin. scrive “*il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, ancorchè contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, è connotabile, dal punto di vista strutturale, come atto autonomo, e deve quindi essere motivato, a pena di nullità, secondo le prescrizioni dell'art. 16, comma due*”. La Cass. n. 17579 del 20/11/03 afferma che l'Ufficio è tenuto ad identificare l'autore materiale ed, in più, a verificare se ad Egli si possa

rimproverare di *“avere tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quanto meno negligente”*, e ancora, nel caso di specie, ad indicare *“quale condotta avrebbe dovuto tenere il contribuente per evitare il rimprovero di negligenza o di leggerezza”*. Per essere legittimo un atto d'irrogazione deve quindi, tra l'altro, indicare l'autore materiale della violazione e comprovare la sussistenza del profilo psicologico se non altro per escluderne l'assenza (Cfr. Cass. citata sopra). In mancanza l'atto è nullo per difetto di motivazione.

La novella: ripensamenti e complicazioni!

Le avvisaglie di un cambiamento erano già contenute nell'art. 2, lett. “1”, legge delega per la riforma fiscale n. 80/03: *“la sanzione....si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione”*.

L'articolo 7, D. L. 269/03 (decretone), conv. L. 326/03 in vigore dal 2/10/03, dispone che *“Le sanzioni relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”*.

L'inconfessabile desiderio di svincolarsi, almeno in parte, dall'imbarazzante situazione di stallo creata dall'impraticabile principio penalistico ha trovato l'Amm. Fin. pronta ad intervenire senza però risolvere la questione fondamentale della conciliazione del nuovo col vecchio.

Nella Circ. 28/E del 21/06/04, dopo avere meramente citato la norma che *“pone –la sanzione- a carico”* esclusivamente del soggetto passivo d'imposta e quindi *“senza più coinvolgere l'autore dell'illecito”*, il Ministero afferma che il principio della personalità della sanzione sarebbe stato *“abbandonato”* ma *“non del tutto”* poiché le norme *“continuano ad applicarsi nei confronti delle persone fisichee dei...soggetti diversi dalle società o enti aventi personalità giuridica”*. L'emergente inconciliabilità di questa posizione con il sopravvissuto articolo 11, comma 1, D.lgs. 472/97, il quale sancisce la solidarietà, con la imputabile persona fisica, delle persone giuridiche nell'interesse delle quali essa avrebbe agito, troverebbe poi soluzione nel comma tre dell'articolo 7 del decretone il quale stabilisce, a carico dell'interprete –cioè dell'impositore ma anche del giudice- un obbligo di verificare, caso per caso, la compatibilità della stessa novella con l'intero D.Lgs. 472/97. Nel caso in questione, secondo Ministero, il detto comma 1, art. 11, perderebbe automaticamente la sua efficacia nei confronti di amministratori, dipendenti e rappresentanti di enti con personalità giuridica; infatti *“Per i soggetti diversi da quelli appena richiamati, la responsabilità continua ad essere riferita alla persona che ha commesso la violazione, ferma restando la responsabilità solidale del soggetto nel cui interesse è stata commessa –se diverso dall'autore della violazione stessa- ai sensi dell'art. 11, D. Lgs. 472/97”*.

In realtà sono diversi i problemi che la novella ha suscitato e che aspettano soluzione.

Il primo problema nasce proprio dal difficile coordinamento tra il “criterio del beneficio”, posto dalla legge delega come cardine del sistema sanzionatorio, e la lettera dell'articolo 7, decretone fiscale. Seguendo il “criterio” sarebbero punibili anche le persone fisiche che, pur nell'ambito di un rapporto tributario instaurato dalla persona giuridica, abbiano tratto un vantaggio diretto dalla violazione. Già prima della novella tali soggetti potevano essere chiamati in “concorso” con una persona giuridica. Ora invece il Legislatore non ha indicato alcun criterio di collegamento tra la responsabilità addossata alla persona giuridica e l'illecita condotta tenuta da una persona fisica. Non è stato infatti impiegato quello delineato dall'articolo 11, D. lgs. 472/97 né quello previsto dall'art. 5, D. Lgs. 231/01 sulla responsabilità “amministrativa”, ma di fatto penale, della persona giuridica. La sanzionabilità esclusiva degli'enti finisce così per *spaccare in due* l'intero sistema: una parte coerente con l'assunto personalistico ed una parte alla quale detto assunto si applica solo in quanto “compatibile”.

Il secondo rilevante problema, per noi giudici, è appunto questo della compatibilità.

Da subito, nel titolo, il sistema sanzionatorio ostenta una valenza di genere superiore: *“Disposizioni generali...”* ponendosi poi (art. 26, 3° co.) come legge organica e fondamentale le cui norme *“si applicano all'irrogazione di tutte le sanzioni tributarie non penali”*. Ciò già allerta il giudice obbligato, mercè la sua interpretazione, a far vivere il diritto speciale possibilmente senza contraddire quello generale.

Mentre, da un canto, possono agevolmente apparire compatibili tutte quelle norme procedurali dell'atto d'irrogazione, d'altro canto, a titolo esemplificativo, risultano inapplicabili alla persona giuridica tutte quelle che non possono, in punto di logica, avere altro destinatario che una persona fisica (e non sono poche, come gli artt. 2, 2° co., 4, 8, 27, ecc.). Poi quelle relative all'autore mediato (art. 10), al già descritto art. 11, comma 1 (l'unico del quale si sia, senza approdare a nulla, occupata l'Amm. Fin) ma anche comma 2, già sopra esaminato, dove la parola *“chi...”*, riferita all'autore della violazione, non può che rappresentare una persona fisica. Oscure mi rimangono poi le conclusioni cui un giudice potrebbe giungere qualora fosse chiamato a valutare, con riguardo ad una persona giuridica, l'errore incolpevole (art. 6, 1° co.) o l'ignoranza inevitabile (art. 6, 4° co.). Che dire infine della causa di non punibilità detta *“forza maggiore”* ex art. 6, 5° co.: a chi andrebbe riferita? All'ente od all'autore? E una causa riferita all'autore non avrebbe forse medesima valenza esimente di una ascrivibile all'ente senza tuttavia, probabilmente, poter essere fatta valere?

Un terzo problema ha rilievo costituzionale. La prefata profonda, e sostanziale, dicotomia aperta nel sistema sanzionatorio forse viola l'art. 27 Carta Costituzionale ma, sicuramente, contrasta con l'articolo 3 a cagione del differente trattamento punitivo riservato a situazioni identiche e, per di più, detta disparità non appare giustificata dalla salvaguardia di alcun altro valore di almeno pari rilevanza. La responsabilità per identiche condotte antiggiuridiche non possono essere rimesse all'astruso e formalistico discriminante della appartenenza degli autori al plesso organizzativo di un ente rispettivamente con o senza personalità. La dicotomia viene così a profilarsi come radicale e non vale a mitigare la conclusione di incostituzionalità l'esistenza di un limitato spazio di comunanza non coinvolgendo, quest'ultimo, alcun elemento saliente o cardine del sistema: in materia di responsabilità non può che vigere assoluta alternatività perché il concetto di responsabilità è "personale" e soggiace alla disciplina del "concorso" ma non certo a quella della "comunione".

Passiamo al quarto problema: la novella, nei fatti, garantisce impunità alla persona fisica la quale, in piena libertà e consapevole volontà, e attratta da una qualche forma di compartecipazione all'*effettivo beneficio*, compie materialmente la violazione. Pur diventando parte attiva del disegno criminoso l'autore rimane estraneo alle conseguenze della sua azione pubblicamente pernicioso.

Ad onor del vero, laddove si profili una sovrapposizione delle sfere di interesse economico rispettivamente della persona fisica e della persona giuridica, l'esclusivo carico della sanzione sull'ente non toglie completamente valenza afflittiva e deterrente; basti infatti richiamare le figure degli amministratori o dipendenti che siano anche soci per contratto ovvero, più incisivo ancora, per "*atto unilaterale*" ex articoli 2328 (spa) e 2463 (srl). D'altro canto è pur anche vero –esperienza insegna– che al crescere della dimensione economica della frode cresce anche l'interesse ad articolare il disegno criminoso mediante l'interposizione fittizia di soggetti contro la cui perversa azione l'ordinamento amministrativo spiega la sola arma dell'art. 37 bis, Legge sugli accertamenti. Arma debole in quanto non affiancata –se si esclude il fièvole supporto del già citato art. 11, 2° co.– da alcuna disposizione che coadiuvi gli Uffici nella "*probatio*" della quale rimangono onerati. Così la novella dà purtroppo involontario aiuto a quei grandi disegni criminosi, di respiro anche continentale, come le frodi cosiddette "carosello" che ampio e decisivo ricorso fanno ad una singola od ad una catena di "cartiere" alle quali, d'ora in poi, verrà conveniente attribuire veste giuridica qualificata senza più bisogno di trovare la "testa di legno" nullatenente e disposta a darsi, se necessario, alla macchia. Infatti una volta distratto ed occultato il *haud legitimum lucrum* –il tempo non manca data la

scarsa prontezza delle verifiche fiscali– la sanzione colpirà inانعمamente la fittiziamente interposta persona giuridica mentre la persona fisica vera destinataria del beneficio e vera colpevole sogghignerà soddisfatta: contro di essa nemmeno più la responsabilità solidale!

Poiché il ricorso a disegni criminosi di grande respiro spesso coinvolge anche la normativa penaltributaria devo registrare l'esistenza di una non risibile appendice di problematicità nel coordinamento con la "Nuova disciplina dei reati..." fiscali della quale al D. Lgs. 74/00. L'articolo 19, dedicato al principio di specialità, al comma 2, in totale coerenza col l'assetto personalistico, conferma e riafferma la permanenza "*in ogni caso*" della responsabilità solidale degli autori persone fisiche (dipendenti, rappresentanti legali, ecc.), organici al plesso istituzionale di ente, con o senza personalità giuridica, le quali "*non siano persone fisiche concorrenti nel reato*". La novella, che invece addirittura discarica di responsabilità anche le persone fisiche che concorrono, si pone in aperto contrasto con questa norma la quale, non appartenendo al D. Lgs. 472/97, non va soggetta alla derogabilità per accertata incompatibilità. Il conseguente radicale contrasto non è più sanabile in via interpretativa. Una verosimile configurazione dei fatti potrebbe vedere una persona fisica condannata dalla A.G.O. per reato fiscale –quindi anche quasi certamente responsabile dalla eventualmente accertata e consentanea violazione amministrativa– non rispondere verso l'Erario solamente perché la sanzione è posta "*esclusivamente a carico della persona giuridica*". Non corre dubbio che in casi come quelli suddetti il sistema repressivo viene privato di quella valenza afflittiva e deterrente fondata sul principio generale non abrogato del "*ciascuno risponde della propria azione...*".

Riassumendo

La disciplina generale sulle sanzioni deve essere applicata dalla Amm. Fin. e spetta al giudice verificare che ciò avvenga nei giusti termini. Tutte le volte in cui sia accertata l'esistenza di un fatto tipico antiggiuridico ascrivibile al plesso organizzativo di una persona giuridica cade sulla stessa la responsabilità senza che siano rilevanti o conferenti al riguardo, indagini sulla imputabilità e sulla colpevolezza dell'autore materiale. In un sistema generale quale quello introdotto del D.Lgs. 472/92, vigente e non riformato, ciò mi sembra irragionevole perché l'enorme ed abnorme arbitrio offerto all'Amm. finanziaria in materia di "compatibilità" mi pare un vero attentato al principio di legalità. Come può darsi infatti che l'ordinamento penalistico accolga fattispecie criminose delle quali non siano dati, in termini positivi e chiari, i connotati essenziali? Come può giudicarsi della legittimità di un atto d'irrogazione se detti connotati sono definibili solo col

ricorso, altamente soggettivo, al criterio della “compatibilità”?

Il principio di legalità del procedimento sanzionatorio non è solo previsto dalla normativa nazionale ma anche da quella europea in virtù della sancita natura eminentemente repressiva delle sanzioni fiscali prevista dall’art. 7 della Convenzione europea dei diritti umani. La novella in parola fa fare all’Italia un passo nella direzione sbagliata sollevando anche dubbi di compatibilità in sede continentale.

.....e concludendo.

La questione presenta dunque certamente due distinti profili: uno direttamente applicativo (persone fisiche) ed uno prima interpretativo poi, anch’esso, applicativo (persone giuridiche). Esiste poi, secondo me, anche un problema morale sul quale ravviso l’opportunità di spendere due parole perché «*Le leggi son, ma chi pon mano ad esse?*» (Purg. 16, 97).

Il principio personalistico è in vigore dal ’97; sono quindi parecchi anni ormai che esso è cogente eppure, senza tema di ostentare disappunto, debbo rilevare che esso è quasi sistematicamente ignorato dagli Uffici impositori i quali, nella maggior parte dei casi, non si peritano punto di identificare il soggetto in questione e, raramente, ricordandosi dell’esistenza della norma, ne propongono una identificazione, con locuzioni di puro stile, nella persona fisica del contribuente o nel legale rappresentante dell’ente. In entrambi i casi non si fornisce prova alcuna intorno alla attribuzione di colpa. E’ inoltre, a mio avviso, indiscutibile che allorché Ufficio ritenga di avvalersi della prefata (art.11, 2° co.) presunzione *iuris tantum* sia tenuto, in motivazione, a farne richiamo; cosa che non ho mai visto fare.

Temo che la riforma generale della disciplina sia stata talmente innovativa da essere apparsa agli addetti ai lavori non solo rivoluzionaria ma addirittura “utopistica” e perciò non percorribile in pratica. Comprensibilissime sono le difficoltà che una siffatta riforma ha calato, di punto in bianco, sopra una Amm. Fin. non certo preparata a padroneggiare modelli giuridici penalistici. Non era verosimile aspettarsi un pronta risposta ma nemmeno –come a me appare– un silenzio totale, una disattenzione assoluta. Un attento e diligente giudice tributario si sarebbe senz’altro aspettato un periodo non breve di transizione, di adattamento verso la progressiva appropriazione di standard motivazionali sufficientemente persuasivi ispirando, nel frattempo, le decisioni all’antico e traluzio principio supremo del *bonum et aequum* tradotto modernamente nella ragionevolezza e nell’uguaglianza (V. F. Gallo, L’interpretazione...è affabulazione?, Ed. Univ.I.e.d., pag. 106).

Ma gli anni passano e tutto tace anche sull’altro fronte dove il disappunto diviene sconcerto quando vado a constatare che la questione della mancata o

carente individuazione dell’autore della violazione, nella mia personale esperienza di giudice, non è stata mai sollevata da alcun difensore tecnico. Essi sembrano infatti non essersi accorti dell’esistenza di detta norma ed, in parte, forse è anche così anche se mi sembra di peccare un poco di ingenuità. Se –mi chiedo– una facile deduzione di nullità fosse lì, pronta a cogliersi come una margherita in un prato a primavera, perché non viene colta? Mi dispiace ma non vedo alternativa ad argomentare sottovoce e con pessimismo che la generale disattenzione non rimane che addebitabile una strisciante ed ineffabile sfiducia nella coercibilità della legge quando questa viene percepita a guisa di *grida* di manzoniana memoria e, di riflesso, sfiducia nel “coraggio”ovvero, peggio, nella preparazione tecnica del giudice. Mi permetto di esortarvi, cari Colleghi, a non lasciare che le manchevolezze proprie di una normazione abborracciata, la responsabilità della quale appartiene solo al Legislatore, possano surrettiziamente adombrare disdoro sulla nostra categoria. Le indubie credibilità ed efficienza (non dico prestigio, perché non ci credo) che l’opinione pubblica ci ha riconosciute in dieci anni di lavoro vanno difese e rafforzate anche non attenuando l’attenzione verso la deontologia.

¹ Per cui l’autore materiale di una dichiarazione infedele si presume essere il dichiarante mentre, in caso di omissione, non c’è modo di stabilire in via presuntiva se il colpevole sia il contribuente ovvero il suo incaricato. (V. Cass. 17579 del 20/11/’03 di conferma di una sentenza di appello che aveva identificato il trasgressore nella persona del commercialista del ricorrente). La situazione appare quantomeno ingiusta verso chi è obbligato a servirsi di intermediario nella presentazione. Quest’ultimo, nonostante l’impegno formale assunto verso il contribuente, non appare, secondo il Ministero, essere responsabile di eventuale omissione: “Al contribuente spetta il compito di verificare il puntuale rispetto dei suddetti adempimenti da parte dell’intermediario...per non incorrere nella violazione di omissione della dichiarazione” (dalle Istruzioni generali di Unico 2005 della Agenzia Entrate, pag. 6). Come può una simile prescrizione essere compatibile con l’assunto personalistico della disciplina sanzionatoria?

ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE IL GIUDIZIO SULLE INGIUNZIONI FISCALI DI COMUNI E PROVINCE

di Attilio Zifaro

Giudice CTR Toscana

PREMESSA

Lanciarsi nell'avventura dell'innovazione vede togliere gradualmente ogni contatto con l'antico mondo operativo e, senza prevedere per quali cammini il viaggio potrà condurre, si sprofonda come una navicella senza timone nello sconfinato itinerario del sapere moderno.

L'ingiunzione fiscale costituisce un atto amministrativo dell'ufficio finanziario contenente l'ordine per il debitore d'imposta di pagare l'imposta dovuta entro trenta giorni, sotto pena di atti esecutivi. Rappresenta, altresì, un atto composito con funzioni e contenuti variegati come: la determinazione dell'ammontare del tributo; la messa in mora del debitore; la creazione del titolo esecutivo. Raffigura anche autotutela ed è costituita da un titolo e da un precetto; deve essere vidimata dal Pretore per poter dar esito all'esecuzione dinanzi al giudice ordinario. Conseguentemente alla notifica dell'ingiunzione fiscale il debitore deve pagare o fare opposizione. Tale prassi ha costituito per circa ottanta anni la forma di riscossione coatta dei tributi indiretti. Di recente per effetto delle innovazioni introdotte dal DPR n. 43/88 l'ingiunzione fiscale è stata del tutto sostituita dai ruoli esattoriali, poi estesi ex legge n. 408/90 anche a quei pochi tributi indiretti che ancora venivano riscossi coattivamente mediante ingiunzione. La novità contingente consiste nel fatto che la Corte di cassazione con la sentenza n. 10958 del 25 maggio 2005 in ordine alla riscossione coattiva dei tributi afferenti alle Province e ai Comuni ha sancito che questi possono avvalersi, in luogo del ruolo, dell'ingiunzione, sconfessando, quindi, coloro che ritenevano tale giurisdizione di pertinenza del giudice ordinario.

CONSISTENZA DELL'ATTRIBUZIONE

La citata sentenza n. 10958 del maggio 2005 ha affermato perentoriamente che i ricorsi ovvero le ingiunzioni fiscali devono essere indirizzati alla Commissioni tributarie e non al giudice ordinario, prendendo posizione su una problematica che coinvolge gli enti locali. La Suprema Corte apparentemente si contrappone all'art.19 del D.Lgs.546/92 che elenca gli atti impugnabili e oggetto

del ricorso che di seguito riproponiamo per completezza espositiva:

“ 1- Il ricorso può essere proposto avverso:

l'avviso di accertamento del tributo;

l'avviso di liquidazione del tributo;

il provvedimento che irroga le sanzioni;

il ruolo e la cartella di pagamento;

l'avviso di mora;

gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art.2, c.3;

il rifiuto espresso o tacito della restituzione dei tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonomia impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il Ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art.20.

Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione degli atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”.

Tale norma contiene in verità un lungo elenco di atti impugnabili, sicuramente più completo di quello contenuto dal previgente art.16 del DPR n. 636/72 che, tuttavia, non menziona l'ingiunzione tra i medesimi atti impugnabili.

I Giudici della Suprema corte hanno ritenuto che l'ingiunzione, come ordine, scaturente dall'ente creditore, di assolvere al dovuto nei termini di legge, a pena di atti esecutivi, non costituisca un'azione dell'espropriazione forzata ma un atto tributario afferente al creditore con la medesima funzione della cartella esattoriale e quindi impugnabile come tale.

La Cassazione a sostegno del proprio assunto fa riferimento all'art.5 del RD n. 639/1910 del 14 aprile che indica l'ingiunzione come fase prodromica dell'espropriazione

forzata assimilandola così alla funzione della cartella. Infatti l' articolo 5 citato così recita: "Trascorso inutilmente il termine di trenta giorni, fissato dall'art.2 per i debiti morosi, o respinto il ricorso o l'opposizione nei casi in cui fosse stata ordinata la sospensione del procedimento coattivo a tenore degli artt.3 e 4, l'ente creditore procede, per mezzo di un ufficiale giudiziario addetto alla pretura o di un usciere dell'ufficio di conciliazione, al pignoramento dei beni mobili del debitore, eccettuati quelli mobili che per legge non possono essere pignorati". Poiché dal novero dell'oggetto della giurisdizione tributaria ex art.2 del D.Lgs 546/92 non figurano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria si evince che questi ultimi appartengano alla giurisdizione del giudice ordinario talché non essendo l'ingiunzione fiscale equiparabile all'esecuzione ne discende che il contenzioso afferente a tale atto si potrà dirimere davanti al giudice tributario. Dice inoltre chiaramente la sentenza della Corte Suprema citata che: "A seguito della modifica introdotta con l'art. 12 della L. n. 448 del 2001, l'art. 2 ha previsto ormai per le Commissioni tributarie una giurisdizione generalizzata per tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali". Il legislatore, allorché ha modificato l'art. 2 in tema di giurisdizione, ha contribuito a fare chiarezza nella individuazione delle fasi nelle quali si può articolare l'attuazione della pretesa avente natura tributaria poiché ha precisato che "Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica". Occorre chiarire subito che nella fattispecie si debba trattare solamente di vizi propri dell'ingiunzione e non anche di presunte illegittimità degli atti presupposti stante il comma 3 dell'art.19 del D.Lgs 546/92 sopra integralmente riportato; la stessa ratio è richiamata dalla circolare n. 98/E - 1996 là dove dice espressamente che il comma 3 afferma il principio dell'autonomia impugnabilità per vizi propri degli atti sopra elencati. Non è del tutto precisa e chiara l'assunzione del termine per la proposizione del ricorso ovvero l'ingiunzione; infatti mentre il citato art.3 del RD 639/1910 sancisce il termine di trenta giorni, dalla notifica dell'ingiunzione, per il debitore a produrre ricorso, l'art.21 del D.Lgs 546/92 afferente al termine per la proposizione del ricorso nel processo tributario, stabilisce al primo comma: "Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato". Tale norma specifica con precisione e rigore l'osservanza dei termini per una tempestiva proposizione del ricorso alla commissione tributaria, sancendo conseguentemente che l'inosservanza di tale termine produce, per esplicita previsione normativa, la inammissibilità del ricorso per inosservanza del termine perentorio. Tale discordanza è solo fittizia e viene risolta dal decreto legislativo del 15 dicembre 1997 n. 446 che stabilisce la potestà regolamentare generale delle province e dei comuni in quanto l'art.52, c.6, così recita: "La riscossione coattiva dei tributi e delle entrate di spettanza delle province e dei comuni viene effettuata con la procedura di cui al citato DPR del 29 settembre 1973, n. 602,

art.45 (modificato dall'art.16 del D.Lgs del 26.02.99, n. 46), se affidata ai concessionari del servizio riscossione di cui al DPR 28.01.89, n.43, ovvero con quella indicata dal RD del 1910, n. 639, se svolta in proprio dall'ente locale o affidata agli altri soggetti menzionati alla lettera b) del comma 4"; confermando, così, l'opportunità alle province e ai comuni di procedere alla riscossione coattiva mediante l'ingiunzione per i tributi ancorché per le altre entrate non necessariamente fiscali. Infine la sentenza della Suprema Corte nella parte conclusiva così recita: "Orbene, a prescindere dalla fondatezza o meno delle questioni di merito (e cioè dalla verifica della definitività o meno degli atti presupposti), la giurisdizione va assegnata alla Commissione tributaria sia per il tipo di atto che è stato impugnato (ingiunzione, equiparabile alla cartella)...". Da tale discettazione discende che, nell'ipotesi dell'ente che si avvalga dell'ingiunzione per la riscossione coattiva del tributo, la giurisdizione per liti della fattispecie in argomento, pertiene alla commissione tributaria e conseguentemente il termine per proporre l'istanza di ricorso risulta di sessanta giorni dalla notifica come prescritto dall'art.21 del D.Lgs 546/92, già visto. Nell'ipotesi invece di ingiunzioni afferenti ad entrate non tributarie occorrerà adire il tribunale e l'opposizione possibile dovrà essere inoltrata entro trenta giorni dalla notifica.

CONCLUSIONE

L'ingiunzione è l'atto attraverso il quale l'amministrazione finanziaria definisce sostanzialmente l'imposta e, intimandone il pagamento, inizia il procedimento coattivo di riscossione. Oltre all'amministrazione finanziaria dello Stato, che se ne avvale per la riscossione delle imposte indirette, sono legittimati ad utilizzare l'ingiunzione anche gli enti territoriali. In relazione al contenuto, l'ingiunzione deve appalesare i presupposti soggettivi ed oggettivi dell'intimazione a pagare, l'entità dell'imposta di cui si chiede il pagamento ed il termine per assolvere a tale incombenza, desunto dalla norma afferente all'imposta di cui si tratta. Come già visto il contribuente cui è notificata l'ingiunzione può proporre ricorso entro sessanta giorni alla commissione tributaria.

Concludiamo chiosando con la massima redatta dal Servizio di documentazione economica e tributaria: "Nel riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario rientrano nella competenza di quest'ultimo tutte le questioni concernenti l'interpretazione ed applicazione della normativa fiscale, mentre al primo spettano le controversie che sorgono dopo l'avvio della procedura esecutiva. Tale principio è valido anche per la c.d. ingiunzione fiscale di cui al r.d. n. 639 del 1910 tutte le volte in cui sorge contestazione su una norma tributaria".

LA CONDANNA ALLE SPESE IN CASO DI ESTINZIONE DEL GIUDIZIO PER CESSATA MATERIA DEL CONTENDERE

di Maurizio Villani

Avvocato Tributarista in Lecce componente del Consiglio dell'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi

Il D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992, contenente le nuove disposizioni sul processo tributario, prevede espressamente, all'art. 15, la possibilità, per il giudice tributario, di condannare la parte soccombente a rimborsare le spese del giudizio.

Nel nuovo rito tributario, pertanto, essendo imposta alla parte ricorrente, per le liti di valore superiore ad euro 2.582,28 (i vecchi 5.000.000 di lire), l'assistenza tecnica, è stato introdotto il generale obbligo, per chi dia luogo ingiustamente ad una lite, di rimborsare le relative spese alla controparte costretta ad attivarsi per resistere alle sue infondate pretese.

Una deroga a tale disposizione è contenuta nell'art. 46, comma 3, del D.Lgs. n. 546/92, il quale, per il caso di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, prevede che le spese restino "a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge".

La Corte Costituzionale è stata più volte chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, nella parte in cui non prevede la possibilità di condannare alle spese chi abbia dato ingiustamente luogo al contenzioso tributario e, successivamente, abbia **spontaneamente riconosciuto la fondatezza delle ragioni della controparte**.

I giudici di merito che, nel corso degli anni, hanno sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, cit. hanno fondato le loro ragioni sul fatto che la norma si pone in contrasto (soprattutto):

- con l'art. 3 della Costituzione, attesa la disparità di

trattamento rispetto alla regola generale della "soccumbenza virtuale", vigente nel processo civile ed amministrativo, e l'ingiustificato privilegio di cui verrebbe a godere l'Amministrazione finanziaria la quale, pur riconoscendo la fondatezza dei rilievi della controparte e determinando così la cessazione della materia del contendere, è posta ingiustamente al riparo dall'onere di sopportare le spese di lite anticipate dalla controparte, con conseguente violazione del principio di uguaglianza (C.T.P. di Crotone, ordinanza del 29/10/1996; C.T.P. di Caserta, ord. del 24/01/1997; C.T.P. di Macerata, ord. dell'11/04/1997; C.T.P. di Biella, ord. del 19/05/1997; C.T.P. di Milano, ord. del 16/02/2000; C.T.P. di Piacenza, ord. del 25/07/2001);

- con l'art. 24 Cost., in ragione della conseguente limitazione della tutela giurisdizionale nonché della menomazione del diritto di difesa dei contribuenti, scoraggiati ad accedere a qualunque forma di giustizia (C.T.P. di Caserta, ord. del 24/01/1997; C.T.P. di Macerata, ord. dell'11/04/1997; C.T.P. di Biella, ord. del 19/05/1997; C.T.P. di Piacenza, ord. del 25/07/2001).

La Corte Costituzionale, tuttavia, si è pronunciata negativamente in tutte le occasioni che hanno preceduto la sentenza n. 274 del 12 luglio scorso, a partire dalla sentenza n. 53 del 12/03/1998, con la quale la Consulta ha ritenuto costituzionalmente legittima la norma contenuta nell'art. 46, comma 3, cit. affermando che "il processo tributario, rispetto a quello civile ed amministrativo, conserva una sua spiccata

specificità, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio. Rapporto che attiene alla fondamentale ed imprescindibile esigenza dello Stato di reperire i mezzi per l'esercizio delle sue funzioni attraverso l'attività dell'Amministrazione finanziaria, la quale ha il potere-dovere di provvedere, con atti autoritativi, all'accertamento ed alla pronta riscossione dei tributi. Stante la piena autonomia dei sistemi processuali messi a confronto, che si presentano in sé compiuti e riguardano liti in materie non omogenee, la non simmetrica costruzione delle relative singole norme non è dunque idonea a produrre il prospettato *vulnus* al principio di uguaglianza", anche perché la obbligatoria compensazione delle spese in ogni caso di cessazione della materia del contendere è prevista nei confronti di entrambe le parti e, quindi, non ci sarebbe privilegio a favore della Pubblica Amministrazione.

Principio insuperabile – ha affermato la Corte in quell'occasione – è esclusivamente quello che la parte vittoriosa non venga gravata, in tutto o in parte, delle spese di lite. La compensazione è, invece, istituto di regola lasciato al potere discrezionale del giudice, sulla base di un apprezzamento dell'esistenza di giusti motivi, la quale, appunto, nella normativa *de qua* viene sostanzialmente affermata dal legislatore con la previsione di una fattispecie legale tipica.

La decisione destò all'epoca non poche perplessità, come anche le ordinanze che l'hanno seguita: **Corte Costituzionale, ordinanze n. 368 del 28/10/1998; n. 77 del 18/03/1999; n. 265 del 23/06/1999; n. 465 del 03/11/2000.**

Tale orientamento, tra l'altro, è stato fatto proprio anche dai giudici della Corte di Cassazione, i quali, aderendo alle conclusioni della Corte Costituzionale, hanno deciso per l'operatività della compensazione delle spese in tutti i casi di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere (in tal senso: Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenze n. 19695 del 01/10/2004 e n. 16987 del 12/11/2003).

I giudici di merito, al contrario, hanno spesso disapplicato la norma contenuta nell'art. 46, comma 3, ponendosi in contrasto con il consolidato orientamento della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione e cercando di tutelare in qualche modo il contribuente rispetto a comportamenti poco corretti da parte degli uffici (in tal senso: Commissione Tributaria Provinciale di Roma, sentenza n. 256 del 30/06/2005; C.T.R. Lazio, sent. n. 8 del 07/04/2004; C.T.R. Campania, sent. n. 87 del 10/02/2003; C.T.P. di Torino, sent. n. 71 del 03/09/2001).

Le Commissioni Tributarie, pertanto, dichiarando estinto il giudizio per cessata materia del contendere e condannando l'ufficio al pagamento delle spese, hanno anticipato quella che poi è stata la decisione

della stessa Corte Costituzionale che, finalmente, con la **sentenza n. 274 del 12 luglio 2005**, ha cambiato radicalmente orientamento.

La Corte, infatti, chiamata ancora una volta a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, D.Lgs. n. 546/92, ne ha dichiarato l'incostituzionalità "nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge", esaminando la questione sotto il diverso aspetto della "**irragionevolezza**" della norma censurata.

Il giudice rimettente (C.T.P. di Napoli), infatti, ha sì rilevato che la norma, favorendo in maniera ingiustificata la parte che col proprio comportamento determina la cessazione della materia della lite, viola il principio di uguaglianza tra le parti, ma ha posto, altresì, in dubbio la ragionevolezza della norma con riferimento proprio all'ipotesi di ritiro dell'atto impugnato. Irragionevolezza che, a giudizio della Corte, "emerge del resto con particolare evidenza anche nel confronto con la disciplina prevista per l'ipotesi di annullamento o riforma dell'atto, in via di autotutela, nel corso del processo amministrativo, avente analoga natura impugnatoria".

La compensazione *ope legis* delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo inoperante il principio generale di responsabilità per le spese di giudizio, cui è ispirato il processo tributario, come quello civile o amministrativo, si traduce "in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio".

A seguito dell'importante pronuncia della Corte Costituzionale, pertanto, ai casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge (es. condono), continuerà ad applicarsi la compensazione delle spese, così come previsto dall'art. 46 del D. Lgs. n. 546/92, senza che vi sia alcuna deroga al principio di responsabilità per le spese. Viceversa, nei casi di estinzione del giudizio per ipotesi di cessazione della materia del contendere, diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge, ed in particolare in quella determinata dal **ritiro dell'atto impugnato da parte del suo autore** (per esempio, gli uffici fiscali), operando in tal caso il principio di responsabilità per le spese di giudizio, il giudice **dovrà pronunciarsi al riguardo.**

AI "TRIBUNALI FISCALI" LE CAUSE PER CONTRIBUTI SOCIALI

di Osvaldo Papa
Giudice CTP Lucca

LA GENESI DEL PROGETTO

Commissioni tributarie con rafforzata competenza giurisdizionale a 360 gradi. La recentissima legge 248/2005, entrata in vigore il 2 dicembre 2005, ha infatti aggiunto nell'art.2.1 del D.Lgs.546/1992 la locuzione *comunque denominati* dopo la frase *tributi di ogni genere e specie*, precedentemente introdotta dall'art.12.2 della legge 448/2001 nell'originario disposto normativo del codice di rito tributario consolidando così la competenza *generale ed esclusiva* delle predette Commissioni Tributarie (*in seguito indicate con l'acronimo CC.TT.*) allo scopo di superare alcuni dubbi insorti sotto la pregressa disciplina. L'innovazione normativa ha dato lo spunto per procedere all'aggiornamento di nostri precedenti scritti¹ che iniziavano dicendo che è in corso di studio un interessante progetto *politico*² che dovrebbe comportare il passaggio delle cause per *contributi previdenziali obbligatori in costanza di lavoro* dall'attuale competenza dei *Giudici civili* a quella dei *Giudici tributari*. L'iniziativa era tesa ad anticipare la successiva riforma della giustizia tributaria, che in effetti è stata *parzialmente* realizzata sia in campo ordinamentale che processuale appunto con la predetta legge 248/2005. Senza entrare nell'ambito di tutti gli aspetti della predetta *miniriforma tributaria*, nella presente indagine si affronta l'interessante tema riguardante i *contributi sociali obbligatori* ed in particolare il problema della loro *natura giuridica* e della individuazione del Giudice che oggi risulta competente a decidere le relative controversie alla luce appunto delle predette novità legislative e dei recenti innovativi interventi giurisprudenziali del Giudice di legittimità. Come è noto, al momento, le

controversie previdenziali, costituite da quelle per *contributi* e per *prestazioni* previdenziali sono in prime cure di competenza dei Tribunali (*Giudici monocratici del lavoro*) ex art. 444 c.p.c. ove sono trattate - ex art.442 c.p.c. - con lo speciale rito del processo del lavoro secondo la legge 533/1973,espe-ribile in materia previdenziale dopo i *ricorsi giustiziali*, costituenti mere condizioni di procedibilità del predetto processo, caratterizzato *dall'immediatezza, dalla concentrazione e dall'oralità*³. Nonostante questi peculiari connotati processuali, *le cause previdenziali* attualmente pendenti davanti ai Tribunali civili italiani sono numerosissime ed ammontano, per quanto risulta, a circa 800 mila, al netto delle controversie lavoristiche vere e proprie a cui le prime sono processualmente accomunate e costituiscono il 25 per cento di tutte le cause civili che sono oltre tre milioni. Questo sovraccarico dei Tribunali civili, ascrivibile alla sproporzione tra l'enorme quantità delle suddette cause ed il ridotto numero di magistrati ordinari in servizio, *non* potrà assolutamente essere eliminato ad invarianza di organico magistratuale e nonostante l'avvenuta proroga in servizio dei Giudici onorari aggregati (Goa), se non saranno realizzati interventi tempestivi e coraggiosi. La preannunciata misura potrebbe ovviare alla situazione di criticità appena accennata.

LA FINALITA' DELL'INZIATIVA

Le attuali CC.TT. (in pectore "Tribunali Tributarie"-acronimo TT.TT. - 1° e "Corti tributarie di Appello"-2°⁴) hanno da tempo acquisito il ruolo giurisdizionale in luogo di quello giustiziale di epoca risalente secondo il consolidato insegnamento del Giudice delle leggi suggellato legislativamente nel tempo da

due direttrici fondamentali, di cui la prima rappresentata dall'adeguamento del processo tributario al processo civile i cui istituti sono residualmente applicabili al settore tributario in caso di lacune nei limiti della compatibilità, giusto il D.Lgs.546/1992(art.1.2) e la seconda dal continuo ampliamento della cognizione delle *CC.TT.*, ampliamento che attualmente ha completato il proprio cammino evolutivo essendo divenuta la detta cognizione *generale ed esclusiva* secondo quanto già detto in precedenza a seguito delle due evocate novelle 448/2001 e 248/2005. Le *CC.TT.* si occupano attualmente delle cause tributarie *corrent*, ossia di quelle che pervengono nel corso di ogni anno avendo abbattuto negli ultimi 5 anni di attività l'intero faraonico carico tributario arretrato che un lustro addietro ammontava in Italia ad oltre 5 milioni di *pezzi*. Coralmente poi è stato registrato il raggiungimento di un ottimo livello qualitativo del servizio nello specifico settore del contenzioso tributario, comprovato oggettivamente dall'elevato grado di soddisfazione degli utenti (*Contribuenti e Fisco*), che appellano le decisioni del Giudice di prime cure nella modesta percentuale inferiore al 15 per cento⁵. Non c'è dubbio allora che lo spostamento della giurisdizione in questione produrrebbe l'importante effetto deflattivo di decongestionare i Tribunali civili, i cui magistrati monocratici del rito lavoristico, alleggeriti delle pendenze giudiziarie contributive, potranno occuparsi delle controversie lavoristiche in senso stretto (*comprehensive di quelle per prestazioni previdenziali non trasferibili*) nonché di quelle civili in generale, realizzandosi così l'auspicabile miglioramento generalizzato del sistema *giustizia* per di più *a costo zero* ed a beneficio dei cittadini che attualmente scontano i predetti deprecabili ritardi giudiziari in contrasto con il principio costituzionale della durata ragionevole del processo, tanto più necessaria questa perché nel processo tributario non ha trovato ingresso la legge "Pinto" 89/2001 relativa all'indennizzo per la giustizia ritardata che, per dirla con *Jeremy Benthan*, equivale a giustizia negata.

L' HUMUS DEI CONTRIBUTI E TRIBUTI

Il progettato trasferimento giurisdizionale trova linfa nell'humus, costituita da quel complesso di elementi o aspetti di disciplina sostanziale e procedimentale che sono comuni tra tributi e contributi, elementi che già in avanzato approccio depongono a favore della tesi che in seguito risulterà dimostrata ancor più in punto di natura tributaria dei contributi de quibus con l'auspicabile spostamento della cognizione del Giudice per le controversie contributive oggetto di questa minindagine. *Anzitutto* si deve ricordare che con il D.Lgs.314/1997, in materia di lavoro subordinato, è stata armonizzata, *di massima*, la nozione della retribuzione imponibile ai fini *sia* del prelievo contributivo sul *monte salari sia* del

l'imposizione fiscale sul reddito di lavoro dipendente, nozione presa a riferimento dal datore di lavoro-sostituto di imposta per il calcolo rispettivamente dei contributi sociali dovuti e dell'imposta sul reddito dei predetti lavoratori dipendenti in parola. *In secondo luogo* il sistema di accertamento e di versamento spontaneo dei contributi è identico a quello dei tributi basandosi nell'ambito del sistema fiscale/parafiscale *di massa* sulla classica *autodenuncia* del datore di lavoro che provvede *all'autoliquidazione* della contribuzione in base al sistema del c.d. *conguaglio* tra contributi dovuti ed anticipazioni di prestazioni economiche previdenziali eseguite a favore dei lavoratori aventi diritto per conto dell'Ente previdenziale versando successivamente soltanto l'importo del *saldo a debito* a mezzo del modello unificato chiamato "F/24". *Addirittura* neanche tale intero saldo a debito sarà necessario versare in quanto è possibile usufruire di una seconda compensazione e questa volta tra l'importo contributivo di *risulta dovuto* e l'ammontare dei tributi erariali a credito dello stesso datore in quanto contribuente verso il Fisco. *In terzo luogo* per l'omesso versamento dei contributi e dei tributi alle scadenze di legge è previsto il sistema unificato di riscossione *coattiva* tramite il Concessionario del servizio di riscossione (*una volta esattore e dal 1° ottobre 2006 Riscossione spa pubblica ex legge 248/2005*), imperniato sul sistema dei *cc.dd. ruoli esattoriali* e delle successive pedissequae *cartelle di pagamento*, comprensive appunto dei contributi e dei tributi nel senso poc'anzi specificato ovviamente contrassegnati dagli appositi codici di riferimento. *Infine* l'omesso versamento dei contributi e dei tributi risulta presidiato in talune tipiche fattispecie illecite di maggiore allarme sociale da un *sistema sanzionatorio penale*, che si aggiunge a quello relativo alle sanzioni civili ed amministrative proprio di ciascuno dei due settori rassegnati, accompagnato anche da un sistema pressoché uniforme di *garanzie* che assistono i crediti contributivi e tributari, quali sono *i privilegi ed i fermi amministrativi* di autoveicoli (*in gergo ganasce fiscali*) ad opera dell'attuale Concessionario del servizio di riscossione coattiva unificata di tributi e contributi⁶.

LE DISCRASIE TRA CONTRIBUTI E TRIBUTI

Alle suddette coincidenze/affinità delle due forme di prelievo obbligatorio (*come tale sussumibile e susunto sotto la riserva relativa di legge ex art.23 Cost. per gli aspetti principali della prestazione patrimoniale imposta*) non fa riscontro l'uniformità delle procedure del contenzioso giudiziario. Le suaccennate *cartelle di pagamento* infatti con cui si porta a conoscenza dei contribuenti l'avvenuta loro iscrizione nei ruoli esattivi (*olim esattoriali*) appunto dei contributi e dei tributi dovuti con la contestuale ingiunzione del pagamento entro 60 giorni dalla

loro notifica, attualmente sono impugnabili separatamente, *id est* davanti ai Tribunali civili (*contributi*) e dinanzi alle CC.TT. (*tributi*) con gli intuibili disagi materiali (*in primis di carattere economico*) per i Contribuenti a causa della necessità della duplice e diversificata impugnazione dello stesso atto esattivo o di riscossione coattiva davanti a distinti Organi giudiziari ove si seguono per di più regole processuali modellate *di massima* sullo stesso codice di rito civile con le varianti discendenti dalla specificità della materia contributiva / tributaria. Il proposto distacco processuale apparirebbe decisamente auspicabile per completare le uniformità succitate nell'ottica *della semplificazione e dell'economicità* per i Contribuenti. Al riguardo, occorre indagare se esiste la fattibilità giuridica del progettato trasferimento di competenze giurisdizionali analizzando i due fondamentali aspetti di cui uno sostanziale e l'altro processuale ossia l'uno riguarda *la natura giuridica* dei contributi e l'altro concerne *la permanenza o meno* della cognizione in capo al Giudice del lavoro in ordine alle controversie contributive dei soggetti obbligati nei confronti dell'Ente previdenziale impositore secondo la normativa complessivamente ora vigente.

LA GIURISDIZIONE GENERALE-ESCLUSIVA DELLE CC.TT.

La giurisdizione tributaria delle CC.TT. secondo l'impostazione data dal codice processualtributario ex D.Lgs.546/1992 aveva originariamente carattere tassativo ossia era limitata a tributi determinati ma faceva riferimento con intento programmatico anche ad ogni altro tributo assegnato via via dalla legge alla competenza delle CC.TT. ex art.1.1 lett. i del predetto codice di rito. Inoltre il *Giudice delle leggi* con l'ordinanza n.144/1998 dichiarò legittimo l'ampliamento della giurisdizione tributaria con il solo limite di restare nell'ambito della natura tributaria della materia, pena la violazione dell'art.102.2 Cost., che vieta la creazione di giudici *straordinari o speciali*. Su questi due presupposti (*quello normativo e quello giurisprudenziale*) il legislatore tributario ha ampliato la cognizione del G.T. dapprima conferendo alle CC.TT. la cognizione delle liti relative alla neo istituita Irap ex D.Lgs.446/1997 e successivamente effettuando due interventi radicali che hanno riconosciuto la competenza *generale ed esclusiva* delle CC.TT. sopprimendo del tutto la cognizione del G.O. prevista precedentemente con carattere residuale in materia di *imposte e tasse* non riservate alla competenza delle CC.TT. ex art. 9 c.p.c., ora abrogato come risulterà appresso.

L'intervento riformatore fondamentale è stato realizzato infatti a decorrere dal 1° gennaio 2002, data dalla quale drasticamente (*ossia senza alcuna disciplina transitoria*) è stata attribuita alle CC.TT. la giurisdizione *generale ed esclusiva* relativa alla

cognizione delle controversie (*in via non solo principale ma anche in via incidentale ossia su tutte le c.d. pregiudiziali - eccetto per le questioni in materia di falso civile, di stato e di capacità delle persone diversa da quella di stare in giudizio - con decisioni sulle "questioni incidentali" ad efficacia rivolta soltanto verso la causa tributaria principale pregiudicata e quindi con pronuncia sul punto senza valore di giudicato*) dei tributi di ogni genere e specie, fatta eccezione di quelle riguardanti gli *atti di esecuzione forzata tributaria* che restano di competenza del Giudice ordinario⁶. Per l'effetto è risultato tacitamente abrogato ex art.15 prel. a seguito della predetta nuova disciplina l'art. 9 c.p.c. che statuiva sino al 31 dicembre 2001 la competenza giudiziaria dei Tribunali in materia di tributi (*imposte e tasse*) che non risultavano assegnati, come dicevasi, *nominatim* alla competenza delle CC.TT. secondo la ricordata formulazione originaria dell'art. 2.1 del codice processualtributario. Questo allora dal 2002 risulta ridisegnato in materia di giurisdizione secondo il nuovo criterio *dell'onnicomprendività* della competenza giudiziaria tributaria in capo appunto alle CC.TT., che hanno conseguita la cognizione esclusiva delle controversie relative a tutti i tributi erariali (*es. doganali, bollo ed altri*) avendo peraltro già cognizione piena sui tributi locali in cui sono da comprendere anche quelli regionali (*es. Irap*) risultando per l'effetto alleggerito il carico dei Tribunali civili che restano però ugualmente sovraccarichi di cause civili secondo quanto già detto in considerazione della *modesta consistenza* del contenzioso tributario appena sgravato.

LA NATURA TRIBUTARIA DEI CONTRIBUTI SOCIALI

Riguardo ai contributi in rassegna non è data riscontrare, per quanto risulta, una nozione normativa sì che per l'identificazione della loro natura giuridica che rileva nell'indagine in corso occorre far riferimento a quanto è stato elaborato in materia principalmente dalla *dottrina previdenzialistica* (*questa si è occupata principalmente dell'argomento*) e dalla *giurisprudenza di legittimità* basandosi sulla ricorrenza o meno dei tratti caratteristici che connotano i tributi ed in particolare le imposte⁷ in ordine a cui non esistendo ugualmente una definizione legislativa occorre fare riferimento alle concezioni dottrinarie e giurisprudenziali ovviamente (*in questo caso*) di ambito tributario.

Secondo la dottrina pressoché unanime i *contributi obbligatori previdenziali in costanza di lavoro* sono tributi anche se poi all'interno di questa concezione esiste diversità di opinione in ordine a quale *cluster* di tributi tradizionali (*imposta, tassa, contributo speciale*) si devono ricondurre gli stessi contributi. In particolare alcuni *Autori* sono giunti ad elaborare

per i *contributi de quibus* la nuova figura autonoma e speciale di tributi, ossia una sorta di una *quarta species* del genus tributi in aggiunta alle tre predette figura tradizionali di tributi in cui i contributi in questione stenterebbero a farsi rientrare in ragione dell'assunta esistenza di un nesso di corrispettività (*appresso confutato*) tra obbligazione contributiva e quella di erogare le prestazioni previdenziali al verificarsi dell'evento *protetto* ⁸.

In realtà, con riguardo ai contributi previdenziali in argomento *l'autorevole dottrina moderna*⁹ esclude la loro riconducibilità alle figure tradizionali della tassa e del contributo speciale in ragione del fatto che il fondamento impositivo di tali figure di tributi risiede prevalentemente nell'esplicazione di un'attività pubblica da cui però il soggetto obbligato riceve un vantaggio particolare ed individuale nonché distinto e diverso di cui gode tutta la collettività. Per l'autorevole dottrina in rassegna i contributi sono *imposte speciali e di scopo* in quanto esse, pur essendo giuridicamente *imposte*, presentano, rispetto a queste, caratteristiche particolari per la carenza del connotato dell'universalità. Esse infatti incidono soltanto su determinate categorie o gruppi di persone ed il loro provento ha una particolare destinazione, costituita dall'esigenza pubblica *di liberare i lavoratori dal bisogno socialmente rilevante* in cui consiste attualmente la precipua finalità del sistema giuridico della previdenza sociale. Questa poi alla luce del dettato costituzionale (art.38) costituisce un servizio pubblico che per opzione politica è finanziato con i contributi (*imposte speciali*) e non rappresenta più l'insieme di assicurazioni sociali di cui è restato ora soltanto il nome delle origini del sistema di tutela previdenziale, alimentato a lungo da contributi intesi come *premi* secondo la concezione tradizionale ormai non più in linea con la Carta fondamentale dello Stato repubblicano italiano. In tale Carta, infatti, la previdenza pubblica è assunta a valore primario, di cui lo Stato è portatore anche se, *per ragioni di efficienza e di economicità di gestione*, si avvale degli Enti pubblici previdenziali aventi natura ancillare o strumentale. Si tratta poi di *imposte reali* perché colpiscono *per un verso* la ricchezza in sé senza riferimento al reddito del titolare essendo commisurate al c.d. monte salari o alle retribuzioni complessivamente corrisposte in ciascun periodo contributivo e *per altro verso* il titolare della ricchezza attraverso una manifestazione indiziaria della stessa ossia la parte del capitale erogata in salario ed il numero dei dipendenti impiegati nell'impresa, elementi questi che sono indizi di capacità contributiva o economica del datore di lavoro di una disponibilità di mezzi in forza dei quali il predetto soggetto può assumere l'esercizio dell'impresa con la conseguente realizzazione di profitti o di utili tassabili.

La predetta natura di *imposta* del prelievo contributivo è stata affermata poi anche dal Giudice di legittimità¹⁰ (*quello di merito non risulta che abbia preso ex professo posizione sul punto limitandosi all'applicazione dell'obbligo contributivo di legge*) secondo il quale la contribuzione obbligatoria previdenziale ha assunto sempre più nel tempo carattere *parafiscale*, trattandosi di *prestazione patrimoniale imposta per legge* a favore dello Stato e per esso dell'Ente pubblico strumentale per la realizzazione di un pubblico servizio *indivisibile*, finanziato appunto mediante imposte speciali contributive ed in caso di insufficienza dalla *fiscalità generale* stante la natura di servizio pubblico che con l'avvento della carta costituzionale ha assunto, *come dicevasi*, la previdenza sociale o pubblica sul modello beveridgiano contrapposto a quello bismarchiano proprio delle origini del sistema delle assicurazioni sociali. A rafforzare la *concezione tributaria* in rassegna dei *contributi sociali obbligatori* è intervenuto nei giorni scorsi il *Consiglio di Stato* ¹¹ il quale nel considerare la Cassa di previdenza per i dottori commercialisti un *organismo di diritto pubblico* secondo l'elencazione fatta da una direttiva europea¹² individua gli elementi per qualificare *pubblica* l'attività di questi soggetti previdenziali. Tralasciando altri elementi che esulano dalla presente indagine, mette conto segnalare che, ad avviso dei supremi giudici amministrativi, ai fini della predetta qualificazione pubblica dell'attività svolta dalle Casse di previdenza per professionisti che gestiscono un servizio di interesse generale che *non è compiutamente realizzabile fuori dello schema dell'inderogabile assolvimento degli obblighi di solidarietà sociale imposti dall'ordinamento generale*, non ha tanto rilievo che un'attività possa astrattamente coincidere con quella imprenditoriale della raccolta del risparmio privato quanto la circostanza che la *riscossione dei contributi previdenziali* costituisca una *prestazione imposta* tanto per la Cassa impositrice quanto per i soggetti obbligati. La contribuzione obbligatoria - *conclude la pronuncia del CdS*- pur non essendo un'obbligazione formalmente e (*ndr*) nominalisticamente tributaria, in realtà ne presenta *tutti gli aspetti* per cui concretandosi in una erogazione di danaro *necessitata ex lege* realizza lo schema del finanziamento pubblico della Cassa ancorché non nell'esclusivo interesse di questa ma pure per soddisfare esigenze *solidaristiche*, quali sono quelle sottese ai tipi di trattamenti e di prestazioni erogabili agli iscritti. La concezione tributaria *sostanzialistica* appena espunta in tema di contribuzione previdenziale dal dictum del CdS per una Cassa privatizzata di previdenza *a maggiori* si deve considerare, a sommo avviso di Chi scrive, sussistente per la contribuzione previdenziale dovuta ex lege dai datori di lavoro e dai lavoratori autonomi nei riguardi degli

Enti pubblici previdenziali impositori di contributi previdenziali in costanza di *lavoro subordinato o autonomo*.

LE CONCEZIONI RISALENTI NON TRIBUTARIE DEI CONTRIBUTI

Appaiono degne di migliore causa le ormai risalenti e superate concezioni sulla natura *non* tributaria dei contributi obbligatori previdenziali.

A mero titolo di scrupolosa completezza si ricorda la *c.d. concezione assicurativa* dei contributi previdenziali obbligatori secondo la quale i contributi sono premi al pari di quelli delle assicurazioni commerciali private assumendosi l'esistenza del nesso di *sinallagmaticità o di corrispettività* tra contributi e prestazioni previdenziali, *nesso* che recentemente sarebbe stato rinforzato dal ritorno, *ex lege* 335/1995, alla *formula di calcolo contributivo* per la determinazione del quantum pensionistico a decorrere dal 1° gennaio 1996 in sostituzione del *metodo di calcolo retributivo* operante dal 1968 allorquando vigeva il sistema contributivo sia pure alquanto diversificato rispetto a quello poc'anzi accennato¹³. Il sopradetto richiamo non è condivisibile in quanto ai fini che interessano *non rileva la mutata formula di calcolo che risponde ad una pura e semplice esigenza di economicità di gestione delle risorse finanziarie rilevando viceversa il sistema di gestione delle stesse risorse contributive che è restato quello c.d. a ripartizione (questo è destinato ad essere irreversibile per ragioni di cassa anche nel lungo periodo)* e non è stato sostituito da quello *c.d. a capitalizzazione* che avrebbe giustificato davvero il *revirement* sulla natura *non* tributaria dei contributi in esame, così come è stato precisato correttamente dalla stessa dottrina citata a proposito della *previdenza complementare o integrativa*, ove vigendo appunto il sistema di gestione *c.d. a capitalizzazione* ovviamente si deve escludere la natura tributaria dei relativi contributi che esulano quindi dall'ambito di applicazione della nostra tesi, costituente in tema di contribuzione previdenziale obbligatoria il *leitmotiv* della presente indagine giuridica.

Per la stessa ragione di mera completezza si ricorda anche la *c.d. concezione salariale* dei contributi de quibus, sostenuta dalle OO.SS. per precipui scopi tendenti a legittimare l'inserimento dei loro rappresentanti nell'ambito degli Organi di amministrazione degli Enti previdenziali, gestori delle datate e superate assicurazioni sociali obbligatorie di ottocentesca memoria. Secondo questa teoria del *c.d. salario previdenziale* i contributi sono parte *differita* del salario dei lavoratori subordinati risultando così la teoria in esame *riduttiva* facendo riferimento soltanto ai contributi a carico dei datori di lavoro e non anche a quelli posti *obbligatoriamente* in capo ai lavoratori autonomi e di altri soggetti ed in defini-

tiva inadeguata nell'individuare la corretta natura giuridica ossia il concetto giuridico dei contributi od oneri sociali obbligatori *ex lege*.

Si osserva sommessamente che le due concezioni appena esposte non appaiono più pertinenti per spiegare la natura giuridica dei *contributi obbligatori previdenziali in costanza di lavoro* dopo l'avvento della Carta Costituzionale e della legislazione di attuazione in quanto, pur con le recenti riforme riduttive intervenute nell'ultimo quindicennio per effetto delle quali si configura una sorta di *ritirata* dello Stato sociale, la *previdenza pubblica obbligatoria* era e resta, come dicevasi, un valore costituzionale risultando un compito indefettibile dello Stato sociale, che, per le surricordate esigenze di efficienza e di economicità gestionale, si avvale di Enti pubblici previdenziali ancillari per l'assolvimento di un servizio statale il cui finanziamento contributivo costituisce, come detto, un'opzione politica.

LA NOSTRA SOMMESSA OPINIONE

E' opinione di Chi scrive che i *contributi obbligatori previdenziali in costanza di lavoro subordinato o autonomo* sono imposte sia pure speciali secondo quanto sostenuto dalla dottrina moderna pressoché unanime e dalla giurisprudenza del Giudice di legittimità. Coerentemente al concetto di imposta i contributi de quibus sono *obbligazioni di ripartizione*¹³ della spesa pubblica previdenziale con finalità di *ridistribuzione* della ricchezza nazionale, delle quali (*obbligazioni*) ogni soggetto passivo obbligato è il debitore pro quota in ragione della sua capacità contributiva espressa nel caso che ci occupa dal monte salari (*lavoro dipendente*) e dal reddito (*lavoro autonomo*).

A tutto concedere, come già detto più volte, si può parlare di *ancillarità* o di *strumentalità* tra contributi e prestazioni previdenziali nel senso che i primi servono per finanziare in modo principale le seconde che, in caso di insufficienza della detta contribuzione, come accade ormai da tempo per il cronico deficit delle gestioni previdenziali pubbliche, sono state e dovranno essere sostenute dalla *fiscaltà generale* dovendo comunque le prestazioni previdenziali essere garantite ai lavoratori ed ai loro familiari aventi diritto al verificarsi di uno dei tipici eventi protetti (*es. inabilità, età pensionabile, decesso*) per il già ricordato carattere *obbligatorio e necessario* della previdenza sociale o pubblica.

La contribuzione de qua, alla stregua del diritto positivo, non ha carattere di *sinallagmaticità*, di *commutatività* o di *corrispettività* rispetto alle *prestazioni economico-previdenziali* erogate dagli Enti pubblici previdenziali a favore dei lavoratori aventi diritto al verificarsi, tra l'altro, del *c.d. evento protetto* (*es. invalidità, inabilità, età pensionabile*). Al riguardo, ai fini della critica dell'assunta *sinallagmaticità* si deve precisare che per relazione *sinallag-*

matica si intende la relazione *intercorrente tra le obbligazioni derivanti da contratti detti appunto a prestazioni corrispettive nei quali le parti realizzano i propri interessi subordinandoli reciprocamente*¹⁴. Nella corrispettività in rassegna campeggiano due egoismi che hanno la loro reciproca soddisfazione mediante l'assunzione di due obbligazioni per l'appunto corrispettive. Ne scaturisce che nell'ipotesi in cui il sopradetto temperamento di interessi non può avere luogo, per il fatto, ad esempio, che l'interesse realizzato con l'imposizione di obbligazioni è diverso da quello dei soggetti obbligati oppure è ad essi superiore, non si può ad avviso di Chi scrive concepire l'esistenza della corrispettività delle obbligazioni rassegnate. Quanto appena affermato esclude che nel sistema previdenziale l'obbligazione di versare i contributi e l'obbligazione di erogare le prestazioni previdenziali possano concepirsi come obbligazioni sinallagmatiche o corrispettive non tanto per la carenza di qualsiasi equivalenza del contributo rispetto alla probabilità che accada il rischio sociale ma quanto per il motivo principale che le due obbligazioni sono imposte ex lege esclusivamente ed direttamente per la soddisfazione di un interesse pubblico ossia *da un lato* per il reperimento di imperio della necessaria provvista finanziaria pubblica e *dall'altro lato* per l'effettuazione della spesa pubblica nell'ambito del sistema pubblico di protezione sociale. Le due obbligazioni in altri termini non realizzano la composizione di un contrasto di interessi tra i soggetti che sono obbligati ma sono destinate ad appagare un interesse diverso dai suddetti soggetti e ad essi superiore ossia l'interesse pubblico. Tutt'al più tra le due obbligazioni in commento si può ammettere, come dicevasi, l'esistenza di una relazione ancillare nel senso già precisato. Che quella provvista poi sia raccolta con il sistema contributivo ovvero con il sistema fiscale tradizionale dipende soltanto da un'opzione legislativa, la quale, se appare *fondamentale per una valutazione politica dell'assetto degli interessi realizzato nel sistema attuale, è però irrilevante ai fini della ricostruzione in termini giuridici del sistema previdenziale*¹⁴. La conferma poi della carenza della sinallagmaticità tra l'obbligazione *acquisitiva* e quella *erogativa* è data dal principio codicistico della *c.d. automaticità*¹⁶ secondo cui le *prestazioni previdenziali* sono dovute ai lavoratori *protetti* anche quando il datore di lavoro non ha versato regolarmente i contributi purchè questi siano dovuti e non siano divenuti oggetto di prescrizione, che l'Ente pubblico previdenziale per altro è obbligato ad interrompere nei confronti del soggetto passivo obbligato alla contribuzione specialmente nel caso di denuncia del mancato versamento dei contributi fatta dai lavoratori interessati, pena l'assunzione della relativa responsabilità per danni arrecati. Il principio in esame sta ad attestare

che le *prestazioni previdenziali* non sono erogate in funzione del versamento dei contributi previdenziali contrariamente a quanto accade nelle assicurazioni private in cui c'è un *nesso* tra le prestazioni a carico della compagnia di assicurazione ed il premio in capo al soggetto obbligato/assicurato. L'obiezione sollevata relativa al fatto che presupposto dell'erogazione consiste nel fatto che i contributi sebbene non siano versati siano però dovuti secondo quanto detto prima si può confutare sostenendo che l'esistenza dell'obbligo contributivo non ha alcuna rilevanza ma rappresenta soltanto un fatto sintomatico delle condizioni oggettive (*evento protetto*) e soggettive (*anzianità assicurativa e contributiva richieste peraltro a scopo di economicità di gestione e di sistema selettivo di accesso alla tutela*) al cui verificarsi si verifica in capo al *soggetto protetto* il diritto alle prestazioni previdenziali. La suddetta assenza di corrispettività tra contributi e prestazioni è vieppiù rafforzata dal vigente sistema *c.d. a ripartizione* con cui si finanziano le prestazioni pensionistiche (*vuoi nel sistema di calcolo c.d. retributivo anteriore al 1996 vuoi in quello c.d. contributivo dal 1996 in avanti*) in conformità del noto criterio della *c.d. solidarietà tra le generazioni* secondo cui i contributi previdenziali *correnti* servono per pagare in modo *indifferenziato* le prestazioni previdenziali *correnti* con l'assenza quindi della *commutatività* tra contributi individuali e per l'appunto prestazioni economiche previdenziali.

Dal discorso testè fatto vanno però espunte ovviamente tutte le figure di contributi non obbligatori e non riferiti all'effettiva attività lavorativa ossia i *c.d. contributi volontari* che sono versati direttamente e liberamente anche per i *c.d. riscatti* (*es. periodo del corso legale di laurea*) dai singoli lavoratori dipendenti o autonomi a seguito della cessazione dell'attività lavorativa nonché i contributi della *c.d. previdenza complementare o dei fondi integrativi di pensioni* (Fip), costituenti il *c.d. secondo pilastro* mentre il primo è rappresentato dalla *previdenza pubblica* di base ed il terzo dal sistema delle *assicurazioni private*.

IL COROLLARIO DEL PROGETTO ALLA LUCE DELL'IUS SUPERVENIENS

Le considerazioni appena fatte circa la pressoché unanime *natura tributaria* dei contributi obbligatori previdenziali in costanza di lavoro *da un lato* e la codificata giurisdizione generale ed esclusiva delle *CC.TT.* su tutti i tributi di ogni genere e specie *qualunque sia la loro denominazione* dovrebbe a sommo avviso di Chi scrive comportare l'ineluttabile corollario dello spostamento della cognizione processuale delle controversie contributive previdenziali dalla competenza del Giudice del lavoro a quella del Giudice dei tributi in conformità all'affermazione corrente secondo cui, allo stato della legisla-

zione tributaria, necessita una legge non per attribuire ma per sottrarre eccezionalmente controversie al predetto Giudice dei tributi, divenuto dall'inizio del 2002 ed ancora più dal 2 dicembre 2005, come già ricordato, Giudice *generale ed esclusivo* in tutte le materie del contenzioso tributario. In realtà alla sopradetta conclusione di spostamento di competenza giudiziaria non si è pervenuti sotto la vigenza della legge 448/2001 che statuuì per la prima volta la predetta competenza giurisdizionale generale delle *CC.TT.* essendo stata ritenuta insufficiente l'espressione *tributi di ogni genere e specie* usata dal legislatore tributario per affermare la suddetta competenza esclusiva delle *CC.TT.* anche nella materia delle controversie relative alla contribuzione obbligatoria previdenziale. Infatti se *da una parte* fu ritenuto tacitamente abrogato ex art.15 prel. il disposto normativo processuale ex art.9 c.p.c. che fissava la competenza residuale dei Tribunali in materia di *imposte e tasse* non riservate in modo specifico alla competenza delle *CC.TT.* secondo la formulazione originaria dell'art. 2.1 D.Lgs.546/1992 *dall'altra parte* si riteneva di ostacolo la presenza della norma processuale speciale ex art.444 c.p.c. che fissava la competenza per materia dei Tribunali per le controversie contributive, non considerata abrogata tacitamente nella parte in cui risultava e risulta incompatibile con la nuova norma processuale tributaria. La soluzione nel senso appena indicato, per quanto risulta, non è stata mai portata al vaglio del Giudice di legittimità che avrebbe potuto essere interessato sul punto attraverso *l'istituto del regolamento preventivo di giurisdizione* al fine di stabilire se poteva considerarsi avvenuta l'abrogazione parziale dell'evocato art.444 c.p.c. mercè la norma speciale processuale ex art.12.2 della 448/2001. Nella precedente edizione di queste annotazioni¹⁷ fu lamentato il fatto che non era stata battuta tale via quanto meno a titolo esplorativo. Con la sopravvenuta integrazione normativa processualtributaria che, come è stato precisato, ha rafforzata la competenza giurisdizionale *generale ed esclusiva* delle *CC.TT.* con l'innesto della locuzione *comunque denominati* dopo quella già in vigore di *tributi di ogni genere e specie* apparirebbero essere caduti i dubbi esistenti in precedenza potendosi e dovendosi considerare avvenuto lo spostamento di competenza nel senso appena enunciato. Si ravvisa infatti sommamente che il disposto normativo ex art.444 c.p.c. che fissa (*fissava ndr*) la competenza giurisdizionale del Giudice del lavoro nelle controversie contributive sia stato abrogato tacitamente dall'art.2.1 D.Lgs.546/1992, come novellato ex art.3-bis.1,lett.b) della legge 248/2005 a termini dei combinati disposti ex art. 15 prel. ed ex art. 15 c.p. di applicazione generale. Nel caso di specie ci si trova in presenza di due *norme speciali* ossia quella ex art.444 c.p.c. e quella ex art.2.1

D.Lgs come risulta modificato ex art.12.2 della legge 448/2001 (*dapprima*) e dall'art. 3-bis.1,lett.b) della legge 248/2005 (*recentemente*) che regolano in modo diverso la stessa materia ossia la competenza per la cognizione processuale delle controversie contributive, posto che è stato assodata come riteniamo in modo incontrovertibile la natura tributaria dei contributi previdenziali sottesa alle dette controversie. Trattandosi di due norme speciali che non consentono di stabilire la prevalenza in base al canone *generali derogat speciale* occorre dare la prevalenza alla norma speciale cronologicamente più recente ai sensi dell'art.15 prel. a termini del quale le leggi posteriori abrogano quelle precedenti (*generali o speciali*) per dichiarazione espressa del legislatore o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e quelle precedenti oppure perché *la nuova legge regola ex novo la materia già disciplinata dalla legge anteriore*. Sennonchè a complicare l'operazione di avvenuta abrogazione tacita della normativa *incriminata* sino a qualche mese addietro poteva essere invocata la particolare disciplina del codice processuale tributario che all'art.10 ed all'art.19 D.Lgs.546/1992 prevede espressamente *per un verso* che sono *parti* del processo tributario *soltanto* il Ministero delle finanze (*ora Agenzia fiscale*), l'Ente locale impositore ed il Concessionario della riscossione e *per altro verso* che sono impugnabili gli atti impositivi ed esattivi previsti tassativamente dall'art.19 D.Lgs.546/1992, in cui pur essendo compresi i ruoli e le cartelle di pagamento non si annoverano atti autoritativi impositivi in materia di contributi obbligatori previdenziali. Per superare *l'impasse* ossia le obiezioni appena esposte soccorre la recentissima giurisprudenza del *Giudice di legittimità* (alias Suprema Corte di Cassazione) con la *sentenza storica n.16776 /2005* secondo cui per fare scattare la giurisdizione delle *CC.TT.* è sufficiente attualmente la *natura tributaria della materia controversa* prescindendosi *sia* dal soggetto impositore che non è da individuare più tassativamente in uno degli "Enti" ex art.10 D.Lgs.546/1992 *sia* dallo specifico atto impugnabile nel senso che è superato il *principio di tassatività* costantemente affermato in passato dallo stesso Giudice di legittimità in ordine all'art.19 D.Lgs.546/1992. In altri termini d'ora in avanti si potrà adire il Giudice tributario anche per atti impostivi o esattivi diversi da quelli indicati ex art.19 D.Lgs.546/1992 dovendosi in definitiva ritenere che il succitato art. 19 viene ad assumere un significato *meramente esemplificativo* del carattere impugnatorio del processo tributario bastando per l'accesso al controllo giudiziario persino un atto espresso di natura diversa da quelli che sono elencati nel suddetto disposto normativo pur sempre *benintesi* - tributario ovvero un atto tacito a seguito del rifiuto di restituzione da parte del "Fisco" a seguito di apposita istanza - *nei casi espressamente*

previsti - di tributi, di sanzioni, di interessi o di altri accessori non dovuti dal Contribuente. Permane necessario però il connotato di processo di *impugnazione - merito* nel senso che l'impugnativa investe il rapporto tributario ossia l'esistenza dell'an e del quantum della pretesa tributaria oltre che legittimità formale dell'atto stesso.

E' appena il caso di precisare che la tesi che si sta sostenendo trova conforto *ad abundantiam* - nel fatto che è stata attribuita espressamente alle *CC.TT.* la competenza giurisdizionale in ordine ad una figura di *contributi sociali* ossia dei contributi per il Ssn, meglio conosciuti come *tassa sulla salute*, che è stata però abolita dal 1998 in occasione dell'istituzione dell'Irap ma con la permanenza della competenza delle *CC.TT.* per i periodi anteriori eventualmente oggetto di *riprese fiscali*. Inoltre la stessa tesi trova altresì conforto nel fatto che è stata allargata - *ex lege 248/2005*- la giurisdizione delle *CC.TT.* finanche a determinati *canoni* relativi a servizi comunali in ragione della loro previgente natura tributaria ma soprattutto per la loro disciplina che presenta per alcuni aspetti *determinazioni autoritative* che rendono le prestazioni comunali in parola *assimilabili* alla categoria dei tributi. In buona sostanza il legislatore ha risolto *di imperio* ogni questione sulla natura di dette prestazioni affermandone, *indipendentemente dalla denominazione*, la natura tributaria e troncando definitivamente la tendenza ad investire di tali controversie il Giudice di Pace o il Tribunale a seconda del valore in considerazione della *natura commutativa o non tributaria* assunta da tali canoni (*es. cosap,tia*).

Orbene, se le controversie per i *canoni* in questione che sostanzialmente hanno carattere commutativo ma che per il carattere autoritativo della relativa disciplina sono stati normativamente portati sotto la giurisdizione delle *CC.TT. a maiori*, a sommosso avviso di Chi scrive, possono e devono farsi rientrare nella giurisdizione delle predette *CC.TT* le *controversie relative ai contributi previdenziali obbligatori* che, come è stato dimostrato, hanno natura tributaria non solo per la sostanza ma anche per la disciplina pubblicistica risultando del tutto *irrelevante, a termini della legislazione sopravvenuta*, la denominazione di *contributi* con cui sono tradizionalmente chiamate le prestazioni pecuniarie imposte per legge a carico di determinati soggetti passivi quali i datori di lavoro ed i lavoratori autonomi nei confronti degli *Enti pubblici previdenziali* che si possono considerare soggetti impositori al pari delle *Agenzie fiscali pubbliche*.

Non basta. La tesi sostenuta trova ancora conforto nella relazione per il 2004 sulla giustizia tributaria del CPGT approvata in data 29 novembre 2005 e rivolta al Parlamento tramite il MEF, in cui si legge che la previsione di cui alla lettera b) dell'art.3-bis della L.248/2005 appare suscettibile di aprire un

ampio orizzonte alla giurisdizione delle CC.TT., in cui si stagliano tutte quelle prestazioni relative a servizi pubblici, soprattutto quelli essenziali (quello della previdenza sociale è certamente essenziale ndr) per le quali è plausibile un'operazione interpretativa di assimilazione alla materia tributaria nel rispetto peraltro, a nostro avviso, dell'evocato monito della Corte Costituzionale¹⁸ secondo cui è legittimo l'estensione delle competenze delle CC.TT. purchè non sia trascinata la natura tributaria della vertenza, circostanza preclusiva che potrebbe essersi verificata (secondo noi si è verificata) nella materia dei canoni sopradetti ma non invece nella materia dei contributi obbligatori sociali secondo l'argomento apagogico appena esposto.

Il conforto della tesi sinora sostenuta trova altresì linfa anche in sede amministrativa in quanto l'Ente previdenziale deputato per eccellenza alla gestione dei contributi od oneri sociali¹⁹ ha recentemente affermato che i *Contribuenti* possono presentare nei termini di legge ricorso alle *CC. TT.* avverso gli avvisi di accertamento in cui è stato rideterminato per mezzo del controllo delle dichiarazioni fiscali reddituali dei lavoratori autonomi (*es. artigiani, commercianti*) il maggior reddito imponibile rilevante anche ai fini dei contributi previdenziali obbligatori con l'avvertenza che in tal caso l'Ente previdenziale, a nostro sommosso avviso, deve essere coinvolto in causa come *litisconsorte necessario* ex art.102 c.p.c. applicabile nel processo tributario in quanto trattasi di istituto non incompatibile ex art. 1.2 del codice processualtributario. Se l'impugnativa davanti alle *CC.TT.* è riconosciuta dallo stesso Ente gestore dei contributi, come dicevasi, avverso un atto impositivo per così dire *misto* di tributi e di contributi non si vede perché, stante l'evoluzione apicale raggiunta dalla disciplina sul punto alla luce della ricordata giurisprudenza di legittimità, non debba essere ammessa successivamente l'impugnazione avverso il ruolo esattivo e la pedissequa cartella di pagamento davanti alle stesse *CC.TT.* in luogo dei Giudici civili con tutti i diversi vantaggi che ne conseguono per tutti gli interessati data la *snellezza* che caratterizza il processo tributario. Necessariamente quest'ultimo, *a seguito della predetta implementazione*, avrà bisogno di qualche adattamento, come quello relativo al riconoscimento della prova testimoniale (*attualmente preclusa nel processo tributario insieme al giuramento*) con modalità tali però da non far venire meno i connotati essenziali tra cui si staglia quello della *semplificazione* del processo tributario. Sembrerebbe opportuno e razionale riservare al Collegio la facoltà di *disporre di ufficio* in ciascuno dei due gradi di merito (*di iniziativa propria ovvero su eventuale segnalazione di una delle due parti*) per la materia tributaria (*da intendersi a questo punto "lato sensu"*

ossia comprensiva delle cause contributive) in relazione a specifiche circostanze l'audizione di persone che siano informate di fatti rilevanti ai fini della decisione ed in definitiva con la valutazione discrezionale del detto Collegio di farvi ricorso sul presupposto dell'allegazione dei fatti (questa costituisce un onere indefettibile delle parti) secondo le regole vigenti ex art. 7 D.Lgs. sui poteri istruttori officiosi delle stesse CC.TT.²⁰

Chi scrive però ha il timore che potranno emergere ancora resistenze per il mutamento di rotta che sembrerebbe essere stato realizzato. Noi auspichiamo che l'Italia non si arricchi presto di un'altra Cassandra. Per tale probabile evenienza il Foro è allertato per imboccare il viatico della Suprema Corte di Cassazione (SS.UU.), da investire rapidamente con il surricordato istituto del c.d. regolamento preventivo di giurisdizione ex art 41.1 c.p.c., esperibile da una delle parti in causa sia davanti al Giudice civile del lavoro e sia eventualmente davanti al Giudice dei tributi con il precipuo scopo di risolvere il supposto conflitto di giurisdizione nella materia delle controversie contributive previdenziali, di cui sinora è stato trattato²¹.

NOTE:

¹ cfr. Previdenza in CC.TT. in Italia Oggi n.227 del 24.9.2005; Commissioni Tributarie in Il Sole 24 Ore n.304 del 7 novembre 2005; Giustizia tributaria dimenticata in Il Sole 24 Ore del 12.12.2005; Ai Tribunali Fiscali le controversie per contributi previdenziali in Online "Diritto&diritti" del 17 novembre 2005 -Vetrina e Sezione
http://www.diritto.it/articoli/tributario/dir_trib.html.

² cfr. Turnover di massa dei giudici tributari in Il Sole 24 ore n. 222 del 14 .10.2005.

³ cfr.Ghera in "Diritto del lavoro"- Ed.Cacucci-2004; F.Carinci-R. De Luca Tamaio - P. Tosi - T. Treu in "Rapporto di lavoro subordinato" - Ed. Utet - 2003-; G.Ferraro in "Il rapporto di lavoro"- Ed. Giappichelli -2004; M. Roccella in "Manuale del diritto del lavoro"- Ed.Giappichelli -2004-.

⁴ cfr. Proposta di legge "Benvenuto, Lettieri, Pistone" n. 5705 del 9.3.2005.

⁵ cfr. Magistratura Tributaria -Ed. AMT-Anno I n.1 sub "Inaugurazione dell'anno giudiziario tributario 2004".

⁶ cfr. legge 248/2005-art.3.41-in Italia Oggi n.8 del 10 gennaio 2006.

⁶ cfr.D.Lgs.546/1992-art.2.2- novellato ex art.12.2 L.448/2001.

⁷ cfr. F.Tesauro - Istituzioni di diritto tributario-Ed.Utet - 2004;G.Falsitta - Manuale di diritto tributario-Ed. Cedam - 1997; E.De Mita-Principi di diritto tributario - Ed. Giuffrè - 2000; R. Lupi - Diritto Tributario - Parte Generale - Ed. Giuffrè 1995; F. Batistoni Ferrara - Lezioni di diritto tributario - Ed. Giappichelli - 1992-; G. Giuliani - Diritto Tributario - Ed. Giuffrè -1995.

⁸ cfr. Forte - La fiscalità nel campo delle assicurazioni sociali - in "I problemi della sicurezza sociale"- 1995; Levi Sandri - Istituzioni di legislazione sociale - Ed.Giuffrè-1980; Allieri "L'obbligazione contributiva nel sistema previdenziale in Riv.It. Prev.Sociale" - 1964; Barassi in "Previdenza sociale e lavoro subordinato" - II-Milano -1954.

⁹ cfr. Mattia Persiani - Diritto della Previdenza Sociale - Ed. Cedam 2005 ; M.Cinelli - Il rapporto previdenziale -

Ed.Giappichelli - 2004; M.Cinelli - Diritto della previdenza sociale - Ed. Giappichelli -2005-; A. Luciani - Saggio sulla contribuzione previdenziale - Ed.Cedam-1977; Iannaccone - I tributi speciali nella scienza delle finanze e nel diritto finanziario italiano-1905; Gorini - Considerazioni sui contributi di assicurazione sociale - in "I problemi del servizio sociale" -1950; Ingrosso - "I premi di assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e la loro natura tributaria" -Riv. Inf.Mal.profess-1954.

¹⁰ cfr. Cass.-SS.UU.-n. 4918/1998 e n. 10232/2003 in Cinelli "Diritto della previdenza sociale - Ed. Giappichelli-2005.

¹¹ cfr. CdS - n.182 /2006 in Il Sole 24 Ore n. 27 del 28 gennaio 2006.

¹² cfr. Direttiva 2004/18/CE in Il Sole 24 Ore n. 27 del 28 gennaio 2006.

¹³ cfr. R. Pessi - Lezioni di diritto della previdenza sociale - Ed.Cedam 1997.

¹³ cfr. G. Falsitta - Manuale di diritto tributario - Ed. Cedam 1997.

¹⁴ cfr. Mattia Persiani - Diritto della previdenza sociale - Ed. Edam -2004.

¹⁴ cfr. M. Persiani - Diritto della previdenza sociale - Ed. Cedam- 2004.

¹⁶ cfr. Codice civile - art.2116.

¹⁷ cfr.Scritti in 1° edizione sul punto sub nota n.1 di cui sopra.

¹⁸ cfr. Ordinanza n. 144 del 1998

¹⁹ cfr. Precisazioni dell'INPS - msg.n.2489 del 25 gennaio 2005 - in Il Sole 24Ore n.26 del 27 gennaio 2006 in materia di impugnazioni alle CC.TT. degli accertamenti dell'Agenzia delle Entrate emessi a seguito del controllo delle dichiarazioni presentate dai lavoratori autonomi (es. artigiani, commercianti) e che (accertamenti) valgono tanto per i tributi quanto per i contributi.

²⁰ cfr. Relazione sull'attività delle CC.TT. della Toscana per il 2004 tenuta in occasione della cerimonia di inaugurazione dell'anno giudiziario per il 2005 tenutasi a Firenze in data 2 febbraio 2005 nell'aula magna dell'Università di Firenze.

²¹ cfr. Relazione di Chi scrive intervenuto come Rappresentante dell'Associazione Magistrati Tributarî in occasione della cerimonia di apertura dell'anno giudiziario tributario toscano, tenuta il 25 gennaio 2006 presso l'aula magna dell'Università di Firenze con ampia risonanza del detto accadimento sulla stampa specializzata e sulla Tv di Rai 3.